Selbstkosten- und kurzfristige Erfolgsrechnung in Hohlglashütten

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

an der

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der

Johann-Wolfgang-Goethe-Universität

zu Frankfurt/Main.

Vorgelegt von

Dipl. Kfm. Hans Otten.

Berlin 1938.

Buchdruckerei Wilhelm Schwarz, Berlin SW 29, Grimmstraße 27

Referent: Prof. Dr. Kalveram

Korreferent: Prof. Dr. Henzel

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Mündliche Prüfung: 2. Dezember 1936

Vorwort.

Die deutschen Hohlglashütten wurden im August 1933 zu einem Zwangskartell zusammengeschlossen. Die dabei zu überwindenden Schwierigkeiten bestanden vornehmlich in der Verschiedenartigkeit der erstellten Erzeugnisse und in dem besonders ausgeprägten Hang zur Selbständigkeit der in diesem Industriezweig weitaus überwiegenden Mittelbetriebe. Darüber hinaus stieß die Durchführung der Preisordnung infolge der Rückständigkeit des Rechnungswesens der einzelnen Hütten auf nahezu unüberwindbar erscheinende Widerstände. Es mangelte und mangelt noch heute durchweg an brauchbaren Kalkulationsunterlagen und damit an der Möglichkeit einer einwandfreien Ermittlung des Erfolges bzw. Verlustes und seiner Quellen.

Eine dem Leistungsgedanken und Ausleseprinzip gerecht werdende Preispolitik des Kartells ist nur dann denkbar, wenn sie auf der tatsächlichen Selbstkostengestaltung der einzelnen Hütten aufzubauen vermag. Dieses Ziel muß jedoch solange als unerreichbar gelten wie man die erforderlichen Aufwendungen zur Einrichtung einer einwandfreien Selbstkosten- und Erfolgsrechnung als unproduktiv ablehnt. Jedes leistungsfähige Unternehmen in der Hohlglasindustrie dürfte das größte Interesse daran haben, daß seine Konkurrenz richtig kalkuliert. Nur dann besteht die Möglichkeit der Beweisführung für die Unzulänglichkeit einzelner Kartellpreise, über die heute insbesondere aus den Kreisen der Konserven- und Preßglashütten Klage geführt wird. Darüber hinaus dürfte die neuerdings vom Reichswirtschaftsministerium erstrebte Auflockerung der Kartellbindungen sich nur dann in der Hohlglasindustrie verwirklichen lassen, wenn eine einwandfreie Kalkulation der einzelnen Hütten sichergestellt ist und damit die Möglichkeit besteht, etwaigen Preisschleudereien von vornherein Einhalt zu gebieten und dadurch den erstrebten Leistungswettbewerb von unerwünschten, unlauteren Methoden freizuhalten.

Gerade die heute nicht zu verkennende Notlage der Konserven- und Preßglashütten würde sich nicht unwesentlich durch das Vorhandensein eines nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten einwandfrei organisierten Rechnungswesens mildern lassen. Solange es

den einzelnen Hütten jedoch an einem empfindlich reagierenden Meßinstrument ihres Betriebsgeschehens fehlt und eine Durchleuchtung ihrer Kostenstruktur unmöglich ist, besteht keine Aussicht, die tatsächlichen Quellen der Verluste zu erkennen und zum Versiegen zu bringen.

In der vorliegenden Arbeit wird der Versuch unternommen, die Voraussetzungen und Grundzüge der Durchführung einer einwandfreien Selbstkosten- und Erfolgsrechnung herauszustellen. Den Ausführungen liegen dem Verfasser bekannte Verhältnisse der Preß-, Konserven- und Beleuchtungsglashütten zugrunde. Infolge fehlender Unterlagen mußten besondere rechnungstechnische Probleme weitgehend mechanisierter Hohlglashütten und Betriebe zur Erstellung pharmazeutischer und chemisch-technischer Gläser unberücksichtigt bleiben.

Ausgehend von der Eingliederung der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung in den Rahmen des Gesamtrechnungswesens der einzelnen Unternehmung gelangen zunächst die Aufgaben und grundsätzlichen Voraussetzungen für die Durchführung der beiden Rechnungen zur Darstellung. Der zweite Hauptteil zeigt die praktische Verwirklichung der herausgestellten Grundsätze und Ziele und deutet ihre Grenzen an.

An dieser Stelle ist es mir eine angenehme Pflicht, meinem verehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. W. Kalveram für seine tatkräftige Unterstützung und zahlreichen Hinweise meinen Dank auszusprechen. Darüber hinaus danke ich Herrn Dr.-Ing. H. Maurach für seine wertvollen Anregungen, Ratschläge und die ständige Förderung, die er meiner Arbeit zuteil werden ließ.

Ffm., den 1. Oktober 1936.

Hans Otten.

Inhaltsverzeichnis.

Vorwort III
Inhaltsverzeichnis V

A. **Allgemeine Grundlagen** 1
I. Selbstkosten- und kurzfristige Erfolgsrechnung im Rahmen des Rechnungswesens der einzelnen Unternehmung 1
1. Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung 1
a) Abgrenzung der Aufgabenbereiche 1
b) Getrennte Kontensysteme 2
c) Organische Verbindung 4
2. Die Betriebsbuchhaltung als Grundlage der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung 4
a) Selbstkostenrechnung und Betriebsbuchhaltung 4
b) Kurzfristige Erfolgsrechnung und Betriebsbuchhaltung 5
II. Aufgaben und Voraussetzungen der Selbstkostenrechnung 6
1. Aufgaben 6
a) Unterstützung der Preispolitik 7
aa) Vorrechnung 7
bb) Nachrechnung 7
b) Laufende Überwachung der Betriebsgebarung 9
c) Förderung der kurzfristigen Erfolgsrechnung 9
2. Voraussetzungen 10
a) Verfeinerte Kalkulationsformen 10
b) Bildung von Kostenstellen 12
aa) Wesen und Zweck der Kostenstellen 12
bb) Betrieblicher Rahmen der Kostenstellengliederung 13
cc) Einheitliche und einwandfreie Zuschlagsgrundlage als Voraussetzung für eine den rechnerischen Anforderungen der Kalkulation entsprechende Kostenstellenbildung 15
c) Staffelung der Kostenstellen 16
d) Ermittlung von „Soll"-Kosten zur Bewertung der zu verteilenden Leistungen vorgelagerter Kostenstellen 17
e) Ausschaltung außerbetrieblicher Einflüsse auf die Kostengestaltung des Betriebes 18
aa) Feste Verrechnungspreise zur Ausschaltung außerbetrieblicher Preisschwankungen 18
bb) Normalkostenkalkulation zur Beseitigung störender Einflüsse des schwankenden Beschäftigungsgrades 19
III. Ziele und Grundsätze der kurzfristigen Erfolgsrechnung 23
1. Ziele 23
a) Ermittlung des monatlichen Umsatzerfolges 23
b) Erfassung der monatlichen Vermögensbestandsschwankungen 25
c) Überwachung der Betriebsgebarung 26

2. Grundsätze ... 27
a) Kosten der Kalkulation als Aufwendungen der kurzfristigen Erfolgsrechnung ... 27
b) Kurzfristige Erfolgsrechnung als Monatsrechnung ... 28
c) Aufnahmelose Bestandsüberwachung ... 29
d) Monatliche Bruttoerfolgsübersicht auf Zahlentafeln ... 32
B. **Praktische Durchführung** ... 33
I. Gestaltung des Kontenrahmens der Unternehmung ... 33
II. Erfassung der Einzel- und Gemeinkosten ... 36
1. Einzelkosten ... 36
a) Einzellöhne ... 36
aa) Glasmacherlöhne ... 36
bb) Veredlungslöhne ... 38
b) Sonderkosten ... 39
2. Gemeinkosten ... 39
a) Gemeinlöhne ... 39
b) Gemeinmaterialien ... 40
aa) Rohglasmaterialien ... 40
bb) Übrige Gemeinmaterialien ... 46
III. Gliederung der Kosten in fixe und proportionale Kostenarten ... 48
IV. Verteilung der Gemeinkosten auf Kostenstellen ... 51
1. Fixe Gemeinkosten ... 52
a) Verteilung nach den Kostenstellen der betrieblichen Grundfunktionen ... 52
b) Verteilung auf Fertigung und Vertrieb ... 55
2. Proportionale Gemeinkosten ... 56
V. Verrechnung der Einzel- und Gemeinkosten auf die Kostenträger 67
1. Einzelkosten ... 67
a) Einzellöhne ... 67
b) Sonderkosten ... 67
2. Proportionale Gemeinkosten ... 69
a) Proportionale Fertigungsgemeinkosten ... 69
aa) Gewichtsabhängige Rohglaskosten ... 69
bb) Lohnabhängige Rohglaskosten ... 73
cc) Lohnabhängige Veredlungskosten ... 73
dd) Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten ... 75
b) Proportionale Vertriebsgemeinkosten ... 75
3. Fixe Gemeinkosten ... 76
4. Beispiel für eine Artikelkalkulation ... 76
VI. Kurzfristige Erfolgsrechnung ... 81
1. Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge der Monats- und Jahreserfolgsrechnung ... 81
2. Monatliche Feststellung der betrieblichen Vorratsschwankungen 86
a) Von außen bezogene Materialien ... 86
b) Selbsterstellte Betriebsstoffe ... 87
c) Fertigerzeugnisse ... 88
3. Laufende Überwachung der Betriebsgebarung ... 94
4. Ermittlung des monatlichen Umsatzerfolges ... 95
5. Monatsabschluß auf Zahlentafeln ... 98
6. Periodenvergleich ... 100
C. **Schlußbetrachtung** ... 101
Anhang ... 103
Literatur ... 104
Lebenslauf ... 105

A. Allgemeine Grundlagen.

I. Selbstkosten- und kurzfristige Erfolgsrechnung im Rahmen des Rechnungswesens der einzelnen Unternehmung.

1. Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung.

a) Abgrenzung der Aufgabenbereiche.

Die Buchhaltung eines Unternehmens bildet die Grundlage seines kaufmännischen Rechnungswesens. Sie hat die Aufgabe, alle Geschäftsvorfälle lückenlos aufzuzeichnen und sachlich zu ordnen. Diese systematische Erfassung ermöglicht die Gegenüberstellung sämtlicher Aufwendungen und Erträge einer verflossenen Rechnungsperiode in der Gewinn- und Verlustrechnung. „Die verbliebenen Vermögensreste"[1]) werden in der Form einer Bilanz zusammengestellt. Der sich jeweils ergebende Erfolg verbindet die beiden Rechnungen miteinander.

Demnach ist die Darstellung der Vermögens- und Finanzstruktur, verbunden mit einer möglichst exakten Erfolgsermittlung als das Ziel der Buchhaltung anzusprechen.

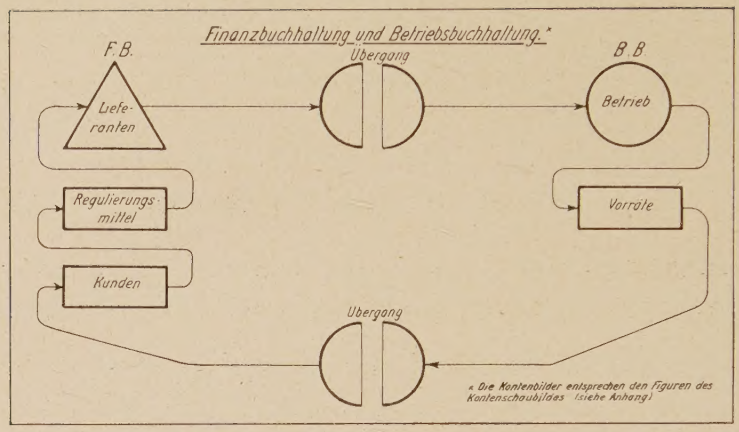
Zu einem wirkungsvollen, wegweisenden Instrument der Betriebsführung eines industriellen Unternehmens wird die Buchhaltung jedoch erst in dem Augenblick, wenn über die allgemeinen buchhalterischen Funktionen hinaus eine besondere Abrechnung der inneren Vorgänge des Betriebes erfolgt. Hierbei gilt es, den individuellen Verhältnissen des einzelnen Betriebes möglichst weitgehend gerecht zu werden. Diese Aufgabe macht den Aufbau eines besonderen Kontensystems erforderlich, das hier in seiner Gesamtheit als Betriebsbuchhaltung bezeichnet wird. Die übrigen Kontengruppen, auf denen eine Verbuchung des außerbetrieblichen Verkehrs der Unternehmung erfolgt, faßt man unter dem Begriff Finanzbuchhaltung (auch Geschäfts- oder Hauptbuchhaltung genannt) zusammen.

Entsprechend dem normalen Fluß der Werte ergibt die Abgrenzung der Aufgabenbereiche beider Buchhaltungen in großen Zügen das folgende Bild:

---

[1]) Siehe Kalveram, W.: „Kaufmännische Buchhaltung", 2. Auflage, Berlin 1935, S. 4.

Übersicht Nr. 1.



Kurz zusammengefaßt läßt sich sagen: „Die Finanzbuchhaltung kontrolliert das Schuldenwesen; die Betriebsbuchführung kontrolliert und beeinflußt den Betriebsgang. Mit der Handhabung des Schuldenwesens ist die Verwaltung der Tauschmittel, mit der Handhabung des Betriebswesens ist die Verwaltung der Betriebsvorräte verknüpft[2]). Ergänzend sei hinzugefügt, daß Abschluß- und Kapitalkonten als Bestandteil der Finanzbuchhaltung zu gelten haben, soweit sie der Feststellung der Jahresergebnisse dienen, deren Ermittlung in den meisten Fällen auf der Grundlage des Hauptbuches erfolgt, das in der Geschäftsbuchhaltung geführt wird.

Selbstkosten- und kurzfristige Erfolgsrechnung sind weitgehend in den Rahmen der Betriebsbuchhaltung einzugliedern, gelten jedoch nicht als Bestandteil derselben. Die Betriebsbuchführung bildet vielmehr die Grundlage zur Ermittlung der Ergebnisse dieser beiden Rechnungen.

Die übrigen Zweige des kaufmännischen Rechnungswesens — Statistik und Vorausplanung — bauen auf den beiden Teilbuchhaltungen und der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung auf und dienen dem Zweck, der Leitung eines Unternehmens wertvolle Hinweise für die betriebliche und kapitalmäßige Disposition zu vermitteln.

b) Getrennte Kontensysteme.

Eine organisatorische Trennung von Finanz- und Betriebsbuchführung ist durchaus keine Notwendigkeit. Allem voran hat die Forderung nach einem einheitlichen, organischen Aufbau des gesamten Rechnungswesens zu stehen. Dennoch wird hier ein in sich geschlos-

[2]) Schmalenbach, E.: „Selbstkostenrechnung und Preispolitik", Leipzig 1934, S. 108.

senes Kontensystem sowohl für die Finanz- als auch Betriebsbuchhaltung befürwortet, da die organisatorische Verselbständigung der Betriebsbuchführung wichtige Vorteile zu bieten vermag:

1. Die abgetrennte Betriebsbuchhaltung ermöglicht eine laufende Überwachung der Betriebsgebarung und die Ermittlung des reinen Umsatzerfolges und seiner Quellen, indem der Finanzbuchführung die Berücksichtigung der Posten überlassen bleibt, die nicht unmittelbar mit dem inneren Betriebsablauf zusammenhängen. Im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung, der die historischen Anschaffungswerte zugrundeliegen, baut die Betriebsbuchführung auf Tages- bzw. Normalkostenwerten auf.

2. Die Trennung der Kontensysteme eröffnet weitgehende gegenseitige Kontrollmöglichkeiten (Erfolgsvergleich usw.).

3. Die Verselbständigung erlaubt den Aufbau einer in sich geschlossenen Betriebsbuchhaltung für dezentral gelegene Teilbetriebe einer Unternehmung und wird damit zum wichtigsten Kontrollmittel der einzelnen Werke in der Hand der Hauptverwaltung[3]).

4. Zudem dürfte in den meisten Fällen der Leiter der Finanzbuchhaltung kaum in der Lage sein, den Anforderungen der Betriebsbuchführung zu entsprechen (Mangel an Betriebskenntnis, Beweglichkeit usw.) und bereits aus diesem Grunde eine organisatorische Verselbständigung als geboten erscheinen lassen.

Außer den bisher angeführten Vorteilen entspricht die Absonderung der Betriebsbuchhaltung dem Grundsatz dieser Arbeit, alle unmittelbar von einem Finanzkonto kommenden Buchungen (= Primärbuchungen[4]) zunächst auf ein Kostenarten-Konto und nur von hier aus in die Betriebsbuchhaltung überzuleiten. Die Betriebsbuchführung bleibt daher frei von jeglichen Primärbuchungen.

Die Einführung dieses Grundsatzes ermöglicht es der Finanzbuchhaltung, ohne große Schwierigkeiten eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen, die den gesetzlichen Vorschriften des § 261 c HGB. entspricht, sofern die betr. Unternehmung diesen Bestimmungen unterliegt. Die in zahlreichen Fällen hierdurch bedingte und nicht zu leugnende Mehrarbeit — verschiedene Kostenarten würden sich den einzelnen Kostenstellen unmittelbar zuteilen lassen — dürfte jedoch durch die erzielbaren Vorteile mehr als ausgeglichen werden; denn diese zusätzlichen Arbeiten stellen eine wesentliche Erleichterung, ja eine unmittelbare Vorbereitung für den Jahresabschluß dar. Zudem führt dieser Grundsatz „zu einer strafferen Systematik des Rech-

---

[3]) Die dezentrale Lage der Betriebe eines Unternehmens ist eine häufig anzutreffende Erscheinung in der Hohlglasindustrie.

[4]) Schmalenbach, E.: „Der Kontenrahmen", 4. Auflage, Leipzig 1935, S. 38.

nungswesens und erleichtert die folgerichtige Absonderung der Betriebsbuchhaltung"[5]).

c. Organische Verbindung.

Die im Rahmen dieser Arbeit befürwortete Verselbständigung der beiden Teilbuchhaltungen darf jedoch zu keiner Trennung führen, da sonst vermeidbare Doppelarbeiten und Ungenauigkeiten die Folge sind. Einzuschaltende Übergangskonten haben daher für die Aufrechterhaltung des Verkehrs zwischen der Finanz- und Betriebsbuchhaltung und die Ermöglichung einer Vergleichbarkeit ihrer Ergebnisse zu sorgen. In der Finanzbuchführung werden die Übergangskonten als „Betriebskonten", in der Betriebsbuchhaltung als „Finanzkonten" geführt. Die entgegengesetzten Salden dieser Konten dürfen keine Unterschiede aufweisen[6]).

Um eine übersichtlichere Kontrolle und genauere Vergleichbarkeit zu erreichen, ist eine weitere Aufgliederung der Übergangskonten zu empfehlen. Das Ausmaß der Untergliederung darf jedoch zu keiner Überschreitung der wirtschaftlich vertretbaren Grenzen führen.

2. Die Betriebsbuchhaltung als Grundlage der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung.

a) Selbstkostenrechnung und Betriebsbuchhaltung.

Eine erfolgreiche Zusammenarbeit zwischen Selbstkostenrechnung und Betriebsbuchhaltung ist nur dann denkbar, wenn die zur Durchführung einer einwandfreien Kalkulation erforderlichen Voraussetzungen zugleich als Richtlinien für den Aufbau der Betriebsbuchhaltung dienen. Sie hat den Fertigungsgang der einzelnen Artikel vom Zeitpunkt des Eingangs der Rohmaterialien bis zum Übergang der Fertigerzeugnisse in den Markt lückenlos zu überwachen, außerbetriebliche Einflüsse (Preis- und Beschäftigungsschwankungen) auszuschalten und darüber hinaus die rein rechnerischen Anforderungen der Artikelkalkulation weitgehendst zu berücksichtigen.

„Sondererfordernis für die Selbstkostenrechnung ist, daß Buchhaltung, Vorrechnung und Nachrechnung nach einheitlichen Gesichtspunkten auf einheitlichem Grundplan aufgebaut sein müssen, damit die Ergebnisse dieser drei Einrichtungen miteinander vergleichbar sind."

---

[5]) Schmalenbach, E.: „Der Kontenrahmen", 4. Auflage, Leipzig 1935, S. 38.

[6]) Analoge Verbuchungen wie z. B. auf den Kontokorrentkonten zwischen Bank und Kunden.

Dieser von Schmidt[7]) besonders herausgestellte Grundsatz des Ausschusses für wirtschaftliche Fertigung ist wegweisend für die nach kalkulatorischen Gesichtspunkten aufzubauende Betriebsbuchhaltung (= kalkulatorische Betriebsbuchhaltung), läßt sich jedoch nicht auf die in der Praxis vorhandene Form der Finanzbuchführung übertragen; denn die dort zur Verbuchung gelangenden Aufwendungen decken sich nicht mit den für die Betriebsbuchhaltung maßgebenden Kosten der Kalkulation.[8])

Die Einheitlichkeit zwischen Betriebsbuchführung und Selbstkostenrechnung wird durch das nach kalkulatorischen Anforderungen aufzubauende Kontensystem dieser Teilbuchhandlung weitgehend vorbereitet. In seinem Rahmen erfolgt die Erfassung sämtlicher kalkulatorisch zu berücksichtigenden Kosten und ihre Verteilung auf Kostenstellen zur Ermittlung der für die Artikelkalkulation benötigten Zuschlagssätze je Fertigungsstufe. Die Gruppierung der Kostenstellen, von denen aus die Verrechnung der dort gesammelten Kosten auf die Erzeugniseinheiten vorgenommen wird, bestimmt den Aufbau der Artikelkalkulation in ausschlaggebender Weise.

Die nach dem Zeitpunkt der Selbstkostenermittlung zu unterscheidende Vor- und Nachrechnung fußen beide auf den Ergebnissen der Betriebsbuchhaltung. Die Kostenwerte der Vorkalkulation werden entsprechend den zur Verfügung stehenden Erfahrungen und technischen Unterlagen (Gewichtsangaben usw.) geschätzt und im Haben der für die einzelnen Betriebsteile vorgesehenen Kostenstellenkonten eingesetzt. Diesen geschätzten Kosten treten im Soll die tatsächlich verursachten Kosten der Nachkalkulation gegenüber. Der sich ergebende Unterschied ist wegweisend für die Beurteilung der Betriebsgebarung in den einzelnen Abteilungen. Aufbau und Ergebnisse der Betriebsbuchhaltung bestimmen somit das einzuschlagende Verfahren und die Genauigkeit der Selbstkostenermittlung in entscheidendem Ausmaß.

b) Kurzfristige Erfolgsrechnung und Betriebsbuchhaltung.

Die hier befürwortete kurzfristige Erfolgsrechnung beschränkt sich nicht auf die Ermittlung des monatlichen Umsatzerfolges, sondern erfaßt und verrechnet alle Betriebsaufwendungen, das sind sämtliche Aufwendungen, die zugleich Kosten der Kalkulation darstellen. In diesem Sinne kann man die kurzfristige Erfolgsrechnung mit Recht „als eine um die Ertragsseite erweiterte Selbstkostenrechnung“[9]) bezeichnen.

---

[7]) Schmidt, F.: „Kalkulation und Preispolitik“ in: „Die Handelshochschule“, Bd. I, S. 1484.

[8]) Näheres über die sich ergebenden Unterschiede siehe S. 81 ff.

[9]) Beste, Th.: „Die kurzfristige Erfolgsrechnung“, Leipzig 1930, S. 15.

Die den besonderen Anforderungen der Selbstkostenrechnung angepaßte Betriebsbuchhaltung liefert die Grundlagen für die Artikelkalkulation. Die ermittelten Selbstkosten innerhalb einer Zeiteinheit entsprechen zugleich den in der kurzfristigen Erfolgsrechnung zu berücksichtigenden Aufwendungen. Die weitgehende Übereinstimmung in den Anforderungen an die Erfassung und Verteilung der Selbstkosten und Betriebsaufwendungen würde es als unverständlich erscheinen lassen, wenn sich die kurzfristige Erfolgsrechnung nicht der kalkulatorischen Betriebsbuchhaltung bedienen würde. Im Rahmen dieser Arbeit werden daher sowohl die Selbstkosten als auch die Betriebsaufwendungen einheitlich nach Arten und Kostenstellen aufgegliedert. Außerbetriebliche Einflüsse auf die Kosten- und Aufwandsgestaltung lassen sich in der Betriebsbuchhaltung ohne übergroße Schwierigkeiten durch die Heranziehung von Verrechnungspreisen und die Zugrundelegung eines normalen Beschäftigungsgrades ausschalten.

Aus Gründen der Arbeitsersparnis wird auch die Ertragsseite der kurzfristigen Erfolgsrechung in das Kontensystem der Betriebsbuchhaltung eingebaut. Die durch das Wesen der doppelten Buchführung zwangsläufig gegebene Selbstkontrolle bürgt für die höchstmögliche Genauigkeit, die insbesondere für eine zuverlässige, aufnahmelose Bestandsüberwachung Voraussetzung ist.

Den nach Erzeugnisgruppen zu gliedernden Erfolgskonten werden Lagerkonten vorgeschaltet. Sie fangen die monatlichen Bestandsunterschiede ab ud ermöglichen damit eine einwandfreie Umsatzerfolgsermittlung auf den Erfolgskonten. Bei der Bewertung der Bestände stützt sich die kurzfristige Erfolgsrechnung auf die Ergebnisse der Nachkalkulation.

Soll die kurzfristige Erfolgsrechnung jedoch in der Lage sein, der Betriebsleitung einen zuverlässigen und aufschlußreichen Einblick in das gesamte monatliche Betriebsgeschehen zu gewähren, so läßt sich die Aufstellung einer monatlichen Erfolgsübersicht ohne jegliche Vorsaldierungen nicht umgehen. Sie ist zweckmäßigerweise außerhalb der Betriebsbuchhaltung auf besonders dafür eingerichteten Zahlentafeln vorzunehmen.

II. Aufgaben und Voraussetzungen der Selbstkostenrechnung

1. Aufgaben.

Die Kalkulation ist eine Zweckrechnung, d. h. ihr Aufbau wird in entscheidendem Ausmaß durch die an sie gestellten Aufgaben bedingt. Im Vordergrunde stehen die Unterstützung der Preispolitik, die

laufende Überwachung der Betriebsgebarung und die Gewinnung von Unterlagen für die kurzfristige Erfolgsrechnung. Hinzu kommen eine Anzahl weiterer Nebenzwecke, die zum Teil mit den bereits angeführten Aufgaben zusammenhängen (Ermittlung von Inventurwerten usw.) bzw. gelegentlich hervortreten (z. B. Feststellung der Entschädigungshöhe im Falle eines Brandes).

a) Unterstützung der Preispolitik.

Das Ausmaß der Kostenaufgliederung ist bestimmend für die Genauigkeit der zu ermittelnden Selbstkosten eines Artikels und damit grundlegend für die Preispolitik der Unternehmung. Den einzelnen Erzeugniseinheiten sind nur die Kosten zuzumessen, die ihre Herstellung bedingt. Entsprechend dem Zeitpunkt der Selbstkostenfeststellung ist zwischen einer Vor- und Nachkalkulation zu unterscheiden.

aa) Vorrechnung.[10])

Die Vorkalkulation dient der Ermittlung der voraussichtlichen Kosten eines zu erstellenden Artikels. Diese Zukunftsrechnung läßt sich nur dann mit Erfolg durchführen, wenn sie auf zuverlässigen Erfahrungsziffern aufzubauen vermag, die ihr insbesondere durch die Nachkalkulation zur Verfügung gestellt werden.

Da die Hohlglashütten[11]) vornehmlich auf Bestellung arbeiten,[12]) sind Vorkalkulationen eine Alltäglichkeit. Handelt es sich um völlig neu zu erstellende Erzeugnisse, so wird man sich auf eine Schätzung der den Artikeln unmittelbar zuzumessenden Kosten (Einzelkosten) bzw. auf technische Angaben stützen müssen und die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge auf der Grundlage der Normalbeschäftigung der Betriebteile vornehmen, die von dem zu erzeugenden Gegenstand durchlaufen werden. Erfolgte dagegen die Herstellung ähnlicher Artikel bereits in früheren Zeiten, so sind die vorhandenen Nachkalkulationen heranzuziehen, wobei jedoch darauf zu achten ist, inwieweit die gegenwärtigen Preis- und Produktionsverhältnisse den früheren entsprechen.

bb) Nachrechnung.

Die Nachkalkulation verrechnet die tatsächlich entstandenen Kosten auf die Erzeugniseinheiten. Ihre Ergebnisse können jedoch

---

[10]) Vorkalkulationen, die zwecks einer geplanten Veränderung der Betriebsstruktur aufgestellt werden, scheiden hier aus.

[11]) Wenn im Rahmen dieser Arbeit von der Hohlglasindustrie bzw. den Hohlglashütten die Rede ist, so umfaßt diese Bezeichnung nur die Beleuchtungs-, Konserven- und Preßglashütten. Siehe Vorwort S. III.

[12]) Es sei denn, daß es sich um erfahrungsgemäß saisonschwache Zeiten handelt, in denen gängige Artikel vorübergehend auf Lager gearbeitet werden.

nur dann zu einer Kontrolle der Vorkalkulation herangezogen werden oder als Unterlage derselben in Frage kommen, wenn

1. die Zahlen der Nachrechnung eine den Bedürfnissen der Vorrechnung entsprechende Gliederung aufweisen;

2. eine einheitliche Bewertung der Einzelkosten vorliegt, die als Zuschlagsgrundlage der Gemeinkosten dienen, und

3. in beiden Rechnungen Zuschläge für die fixen Gemeinkosten verwendet werden, die auf der Normalbeschäftigung fußen.

Die einheitliche Gliederung beider Kalkulationsarten ist eigentlich eine Selbstverständlichkeit; dennoch sind mir mehrere Verstöße gegen diesen Grundsatz bekannt geworden.

Die einheitliche Bewertung der als Zuschlagsgrundlage für die Gemeinkosten dienenden Einzelkosten und die Verwendung eines Zuschlagssatzes für die Berücksichtigung der fixen Kosten, der den Betriebsverhältnissen bei normaler Beschäftigung gerecht wird, ermöglichen eine laufende Kalkulation. Bei der Ermittlung der Artikelselbstkosten ist man nicht mehr gezwungen, das Ende des Monats abzuwarten.

Die Heranziehung fester Verrechnungspreise[13]) ermöglicht eine einheitliche Bewertung der Einzelkosten in der Vor- und Nachkalkulation. Ergibt sich jedoch ein nennenswerter Unterschied zwischen den Verrechnungs- und Marktpreisen, so ist die Verkaufsabteilung zu einer Berichtigung der Selbstkosten gezwungen; denn nur der Beschaffungswert des Umsatztages kann Grundlage für die Feststellung des endgültigen Selbstkostenwertes einer Erzeugniseinheit sein und damit eine einwandfreie Gewinnermittlung ermöglichen.

Die Vergleichbarkeit zwischen den Ergebnissen der Vor- und Nachkalkulation wird durch die schon erwähnte beiderseitige Verwendung fixer Gemeinkostenzuschläge sichergestellt, die auf der Grundlage der Normalbeschäftigung fußen. Erst dann vermag die Nachrechnung der Vorrechnung als brauchbare Unterlage zu dienen; denn etwaige Beschäftigungsschwankungen bleiben wirkungslos. Zudem ermöglicht die in dieser Arbeit vertretene Ermittlungsweise der Normalkosten[14]) eine getrennte Feststellung der proportionalen und fixen Kostenanteile je Leistungseinheit und vermag dadurch der Preispolitik zahlreiche Vorteile zu bieten:

a) Dieses Verfahren zeigt, welcher Teil der Selbstkosten unbedingt im Erlös hereingebracht werden muß = Preisuntergrenze.

---

[13]) Näheres siehe S. 18 ff.

[14]) Näheres siehe S. 19 ff.

b) Diese Rechnungsweise ermöglicht eine einwandfreie Feststellung der Kosten, die durch eine zusätzliche Erzeugung entstehen würden: „Einheitskosten des Beschäftigungszuwachses“ [15]).

c) Die Normalkostenkalkulation erlaubt die Anwendung des von Schmalenbach besonders befürworteten Grundsatzes der Rechnung mit dem Bruttogewinnzuschlag [16]) der gerade für die unter dauernder Unterbeschäftigung leidenden Hohlglashütten unschätzbare Dienste zu leisten vermag.

b) Laufende Überwachung der Betriebsgebarung.

Es ist Aufgabe der Kalkulation, die Voraussetzungen für eine wirksame Betriebskontrolle zu schaffen:

Zunächst gilt es, eine Gliederung der Kosten in Kostenarten vorzunehmen, daraufhin die Haupt- und Teilfunktionen eines Betriebes herauszustellen und damit den Rahmen für eine Kostenstellengliederung zu schaffen. Sodann muß eine Aufteilung der Funktionsbereiche in Kostenstellen vorgenommen werden, deren Leistungsfähigkeit und Kostengestaltung einer ständigen Überwachung bedarf. Nur so ist eine verfeinerte Schlüsselung der Gemeinkosten möglich, die der unterschiedlichen Beanspruchung der einzelnen Betriebsabteilungen durch die verschiedenen Erzeugnisse entspricht. Die Ausschaltung von Außeneinflüssen macht die Einführung von Verrechnungspreisen und die getrennte Sammlung und Verrechnung der fixen Kosten auf der Grundlage der Normalbeschäftigung erforderlich.

Nicht nur das Endergebnis der Selbstkostenrechnung, sondern vornehmlich der Weg zu ihm bedarf einer ständigen Kontrolle. Gerade die Forderung nach einer laufenden Überwachung des Betriebsgeschehens stellt die höchsten Anforderungen an den formalen Aufbau der Kalkulation, insbesondere an die Übersichtlichkeit und Hervorhebung der kontrollbedürftigsten Kostenarten und Kostenstellen.

c) Förderung der kurzfristigen Erfolgsrechnung.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung kann nur dann durch die Kalkulation unterstützt werden, wenn sich die Bewertung und Abgrenzung der Aufwendungen mit den für die Selbstkostenrechnung maßgebenden Kosten deckt. Diese Voraussetzungen sind wegweisend für die formale und materielle Gestaltung der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Verkaufte und erstellte Erzeugnisse decken sich in Hohlglashütten durchaus nicht immer innerhalb eines Rechnungszeitraumes. Daher ist eine Bewertung der Lagerbewegungen nicht zu umgehen. Als Maßstab dienen die Ergebnisse der Nachrechnung.

---

[15]) Hellauer, J.: „Kalkulation in Handel und Industrie“, 1931, S. 71.

[16]) Schmalenbach, E.: „Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik“, 6. Auflage, Leipzig 1934, S. 172 ff.

Die kurzfristige Erfolgrechnung kann den ihr gestellten Aufgaben nur teilweise gerecht werden, wenn sie jene Betriebsteile, die nicht direkt mit dem Markte in Verbindung stehen, von der Erfolgskontrolle ausschließt. Die Leistungen derartiger Abteilungen werden daher im Rahmen dieser Arbeit zu festen Verrechnungspreisen („Soll"-Kosten) bei der Erfolgsermittlung berücksichtigt (= bewertet) [17]).

Die Gegenüberstellung der „Soll"-Kosten mit den durch einen derartigen Betriebsteil tatsächlich verursachten Kosten („Ist"-Kosten) ermöglicht die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit [18]).

2. Voraussetzungen.

a) Verfeinerte Kalkulationsformen.

Die einwandfreie Lösung der herausgestellten Aufgaben der Selbstkostenrechnung erfordert eine grundsätzliche Abkehr von den in der Hohlglasindustrie durchweg üblichen Kalkulationsformen.

Das äußerst vielgestaltige Erzeugungsprogramm der Hohlglashütten, die unterschiedliche Beanspruchung der Betriebsabteilungen durch die einzelnen Artikel und die schwankende Höhe der jeweils vorliegenden Aufträge lassen das Verfahren der verfeinerten Zuschlagskalkulation als die durchweg zweckmäßigste Kalkulationsform für diesen Industriezweig erscheinen. Nur in besonders einfach gelagerten Fällen (z. B. bei einheitlicher Massenerzeugung) wird man die Divisionskalkulation ihrer größeren Einfachheit wegen heranziehen können.

Die verfeinerte Zuschlagskalkulation macht eine Gruppierung der Betriebskosten in Einzel und Gemeinkosten erforderlich: Einzelkosten lassen sich unmittelbar auf die Kostenträger (Leistungseinheiten) verrechnen.

Gemeinkosten werden dagegen zunächst auf Kostenstellen verteilt und von hieraus den einzelnen Kostenträgern belastet.

Diese Unterscheidung erübrigt sich bei der Divisionskalkulation, da es für sie nur Gemeinkosten geben kann.

Die Erfassung sämtlicher Betriebskosten gelangt später zur Darstellung [19]). Nach der Erfassung der Kosten bildet die Verrechnung derselben auf die einzelnen Artikel die zweite Stufe der Selbstkostenermittlung. Die Verrechnung der erfaßten Einzelkosten wird nicht unwesentlich dadurch erleichtert, daß die der Erfassung zugrundeliegenden Maßeinheiten (z. B. Einzellohnstunden) ohnehin für jeden Kostenträger ermittelt werden und zugleich als zuverlässiger Verrechnungsmaßstab Verwendung finden können. Beispielsweise ist die

[17]) Näheres siehe S. 17 ff.
[18]) Näheres siehe S. 26 ff.
[19]) Siehe S. 36 ff.

Zahl der auf einen Kostenträger entfallenden Einzellohnstunden mit dem in Frage kommenden Lohnsatz zu multiplizieren. Nähere Einzelheiten über die Verrechnung der Einzelkosten folgen auf S. 67 ff.

Während die Einzelkosten den erstellten Artikeln unmittelbar zugemessen werden, bedürfen die Gemeinkosten zunächst einer Verteilung auf Kostenstellen[20]).

Von hieraus erfolgt zunächst eine Verrechnung auf andere Kostenstellen oder eine unmittelbare Verrechnung auf die zu kalkulierenden Erzeugniseinheiten. Nur so wird man der unterschiedlich hohen Kostenverursachung der einzelnen Artikel ausreichend Rechnung tragen können.

Das Hauptproblem der Zuschlagskalkulation besteht in einer möglichst einfachen und dennoch einwandfreien Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger. Voraussetzung hierfür ist das Vorhandensein einer Zuschlagsgrundlage, die den denkbar höchsten Grad an Proportionalität zu den Gemeinkosten aufweist.

Ein einheitlicher Gemeinkostenzuschlag vermag den Anforderungen an eine genaue Selbstkostenrechnung kaum gerecht zu werden. Selbst eine Verfeinerung dieses Verfahrens, nach der nicht für alle Gemeinkostenarten ein einheitlicher Schlüssel, sondern für einzelne Gruppen von Kostenarten (z. B. für die lohnabhängigen Kosten) ein besonderer Verteilungsmaßstab herangezogen wird, dürfte für die Hohlglashütten unzureichend sein; denn die unterschiedliche Beanspruchung der Betriebsabteilungen eines Hohlglaswerkes durch die einzelnen Artikel macht es unmöglich, auf einem derartigen Wege zu einer ausreichend genauen Ermittlung der Artikelselbstkosten zu gelangen.

Im Rahmen dieser Arbeit wird daher grundsätzlich die Kostenstellenkalkulation befürwortet, von besonders einfach gelagerten Fällen abgesehen, in denen eine Divisionskalkulation ausreicht.

Diese verfeinerte Zuschlagskalkulation ersetzt den einheitlichen Gemeinkostenzuschlag für die gesamte Betriebseinheit durch die Ermittlung besonderer Zuschläge je Kostenstelle. Als Zuschlagsgrundlage dienen die auf diese Stellen entfallenden Einzelkosten bzw. die ihrer Erfassung zugrundeliegenden Maßeinheiten, die ohne weiteres aus der Materialverbrauchs- und Abteilungslohnliste zu ersehen sind. Daneben können auch Schlüssel wie Raumgröße, Arbeiterzahl usw. herangezogen werden.

Die auf den Endkostenstellen zusammenströmenden Gemeinkosten werden zu der jeweils als brauchbar befundenen Zuschlagsgrundlage in Beziehung gesetzt. Das sich ergebende Verhältnis entspricht dem

---

[20]) Wesen der Kostenstellen siehe S. 12 ff.

Zuschlagssatz dieser Stelle, mit dem die Gegenstände, die sie durchlaufen, zu belasten sind. Auf diese Weise ist es möglich, der unterschiedlichen Beanspruchung der Betriebsteile durch die einzelnen Artikel kalkulatorisch gerecht zu werden.

b) Bildung von Kostenstellen.

aa) Wesen und Zweck der Kostenstellen.

Es ist Aufgabe der Finanzbuchhaltung, alle tatsächlich entstehenden Aufwendungen der Unternehmung innerhalb eines Zeitabschnittes der Art nach aufzuteilen und in einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Form in der Gewinn- und Verlustrechnung zur Darstellung zu bringen. Damit kann sich eine nach kalkulatorischen Gesichtspunkten aufzubauende Betriebsbuchhaltung nicht begnügen. Sie muß eine weitergehende Verteilung der Kostenarten auf Kostenstellen vornehmen.

„In der Gliederung des Kostenfeldes (= der Gesamtheit der Kosten verursachenden Betriebsteile) kann man verschieden weit gehen. Sie richtet sich im einzelnen nach der Art des Unternehmens, nach den verschiedenen Zwecken, die mit der Sammlung von Kosten an bestimmten Stellen erreicht werden sollen und nach der angestrebten Genauigkeit der Selbstkostenrechnung. Je höher die Anforderungen, desto größer werden aber auch die rechnerischen, buchhalterischen und statistischen Arbeiten und damit die Kosten dieser Einrichtung. Es ist deshalb in jedem Falle zu prüfen, wie weit mit der Gliederung in Kostenstellen ökonomischerweise gegangen werden darf, um eine ausreichende Kontrolle und Genauigkeit mit möglichst geringen Kosten zu erzielen [21]).

Das Wesen der Kostenstellen besteht darin, die in einem bestimmten Betriebsteil oder zu einem gewissen Zweck aufgewendeten Kosten gleicher oder ungleicher Art zu sammeln und der jeweils erzeugten Leistung nach einem möglichst einheitlichen Maßstab zuzuteilen.

Die Kostenstellen ermöglichen:

1. eine Verteilung der in der Finanzbuchhaltung ermittelten Kostenarten und schaffen damit die Voraussetzung für eine rechnungsmäßige Berücksichtigung der Tatsache, daß die verschiedenen Betriebsteile durch die einzelnen Erzeugnisse ungleich in Anspruch genommen werden;

2. eine theoretisch nahezu unbegrenzt weitgehende Überwachung der einzelnen Tätigkeiten und Betriebsabteilungen und erlauben hier-

[21]) „Grundplan der Selbstkostenrechnung", RKW - Veröffentlichung Nr. 61, Dortmund 1930, S. 18—19.

mit die unmittelbare Feststellung derjenigen Betriebsteile, die etwaige Kostenschwankungen verursachen;

3. eine Preispolitik, die auf der Kenntnis der Höhe und Zusammensetzung der tatsächlichen Selbstkosten jedes einzelnen Artikels aufzubauen vermag;

4. eine einwandfreie Bewertung der Bestände an Halb- und Fertigerzeugnissen;

5. eine genaue Ermittlung der Selbstkosten für solche Leistungen, von denen man nicht ohne weiteres weiß, ob ihre Erstellung im eigenen Betriebe überhaupt wirtschaftlich vertretbar ist (Strom, Holzwolle, Kisten usw.).

Die hier angedeuteten Auswirkungsmöglichkeiten der einzurichtenden Kostenstellen dürften die Zweckmäßigkeit ihrer Bildung zur Genüge beweisen.

bb) Betrieblicher Rahmen der Kostenstellengliederung.

Je verschiedenartiger die erstellten Artikel, je unterschiedlicher der dementsprechende Fertigungsgang, eine desto weitergehende Aufteilung der Betriebseinheit wird erforderlich.

Die Bildung einer Kostenstelle ist nicht an das Vorhandensein eines Raumes gebunden. Jede Tätigkeit, ja jeder Zweck kann zur Errichtung einer Kostenstelle führen, sofern ein wirtschaftlich vertretbares kalkulatorisches Interesse besteht.
Grundsätzlich lassen sich in jedem Hohlglaswerk folgende fünf Aufgabenbereiche (Funktionen) herausstellen:

1. Rohfertigung
2. Veredlung
3. Verwaltung
4. Lagerung
5. Vertrieb

Sämtliche Arbeitsvorgänge und Teilbetriebe können unschwer in diese fünf Aufgabenbereiche eingeordnet werden. Sie sollen daher den Rahmen für die Kostenstellengliederung in Hohlglaswerken abgeben. Zu einer wirkungsvollen Unterstützung der Selbstkostenrechnung ist die Betriebsbuchhaltung erst dann in der Lage, wenn die herausgestellten fünf Hauptfunktionen bedeutend weiter aufgegliedert werden.

Es wird hier bewußt von einer besonderen Berücksichtigung der Beschaffungsfunktion Abstand genommen, da ihr in der Hohlglasindustrie durchweg nur eine untergeordnete Bedeutung beizumessen ist. Sowohl die Art der zu beschaffenden Güter als auch die

Bezugsquellen unterliegen nur verhältnismäßig seltenen Veränderungen. Es soll keineswegs die Bedeutung der Beschaffung (des Einkaufs) an sich herabgesetzt werden; es sei lediglich hervorgehoben, daß die mit ihr verbundenen Kosten die Herausstellung einer besonderen Funktion „Beschaffung" wirtschaftlich nicht rechtfertigen.

Rohfertigung und Veredlung umfassen sämtliche Arbeitsvorgänge und Betriebsabteilungen, die der Gewinnung des Rohglases und seiner Weiterbearbeitung unmittelbar oder mittelbar dienen. Die direkt an der Erstellung verkaufsfähiger Artikel arbeitenden Betriebsteile gelten als Hauptbetriebe. Sie sind in einer Hohlglashütte dadurch gekennzeichnet, daß sie dem einzelnen Erzeugnis direkt zumeßbare Löhne (Einzellöhne) verursachen (Ofen, Schleiferei usw.). Die den Hauptbetrieben vorgelagerten Betriebsstellen, die an der Fertigung nur mittelbaren Anteil haben (Hafenstube, Formenmacherei usw.) werden als Hilfsbetriebe bezeichnet. Die weitergehende Aufteilung der Haupt- und Hilfsbetriebe erfolgt im zweiten Hauptteil dieser Arbeit [22]).

Die Aufgliederung der übrigen Funktionen ist weniger umfangreich:

Die Verwaltung verursacht Kosten, die allen übrigen Aufgabenbereichen zu belasten sind. Die Aufgliederung dieser Funktion wird entsprechend den vorhandenen Verwaltungsstellen vorgenommen.

Bei der Lagerung sind zu unterscheiden:

1. Lagerung von außen bezogener Güter
2. Zwischenlagerung
3. Fertiglagerung

Die Lagerung von außen bezogener Güter und ihre Verwaltung ist in den Hohlglashütten nur selten von nennenswerter Bedeutung; denn die wichtigsten Materialien und Rohstoffe gelangen unmittelbar zur Verarbeitung. Durchweg erlaubt der Mangel an Kapitalien keine Eindeckung auf lange Sicht. In zahlreichen Fällen fehlt es an Lagerräumen, vielfach sind sie auch gar nicht erforderlich, da die Lagerung verschiedener Stoffe (Säuren usw.) im Hofe erfolgen kann.

Bei der Zwischenlagerung handelt es sich einerseits um die Lagerung halbfertiger Artikel während des Fertigungsganges. In diesem Fall ist eine Berücksichtigung von Lagerkosten nicht erforderlich, da die Lagerung durchweg im Hofe oder an Stellen erfolgt, die keine nennenswerten Kosten verursachen. Andererseits können die Kosten der Zwischenlagerung gewisser selbsterstellter Betriebsstoffe für die Rohfertigung (Häfen usw.) nicht unbeachtet bleiben. Die Lagerung

[22]) Siehe S. 57 ff.

dieser Stoffe ist erforderlich, um sie überhaupt gebrauchsfertig zu machen. Je länger beispielsweise ein Hafen lagert, desto höher steigt sein Wert. Die entstehenden Lagerkosten sind der jeweiligen Hilfskostenstelle (z. B. Hafenstube) zu belasten.

Der Umfang der Fertigwaren-Lagerung wird vornehmlich durch die Absatzmöglichkeit für die erstellten Erzeugnisse bestimmt. Die alljährlich periodisch wiederkehrenden Absatzschwankungen zwingen zu einer vorübergehenden Lagerung der verkaufsfertigen Artikel, da es einerseits nicht möglich ist, die Fertigung in absatzschwachen Zeiten derartig zu drosseln, daß sie nur der jeweils vorhandenen Nachfrage entspricht und andererseits eine größere Aktivität der Verkaufsabteilung erfahrungsgemäß nur zu einer gewissen Annäherung von Fertigung und Vertrieb führt. Hinzu kommt, daß gerade die absatzschwachen Zeiten die günstigsten Voraussetzungen für die Rohfertigung aufweisen (niedrige Temperaturen der Wintermonate usw.)

Die erwähnten Faktoren bedingen die vorübergehende Haltung eines recht beträchtlichen Fertigwarenlagers, dessen Kosten und Risiken die Herausstellung einer besonderen Kostenstelle für diesen Aufgabenbereich der Hohlglaswerke rechtfertigen. Es dürfte allerdings durchweg ausreichen, sich auf die Bildung einer Kostenstelle „Fertigwarenlager" zu beschränken.

Der Vertrieb bedarf einer sehr gewissenhaften Überwachung und verhältnismäßig weitgehenden Aufgliederung in Kostenstellen. Zweckmäßigerweise wird eine Unterscheidung von Verkauf und Versand vorgenommen, bei deren weiterer Aufteilung für den Verkauf die Werbeabteilung, der Kundendienst usw. und für den Versand die Verpackungs- und Verladeabteilung usw. zu unterscheiden sind.

cc) Einheitliche und einwandfreie Zuschlagsgrundlage als Voraussetzung für eine den rechnerischen Anforderungen der Kalkulation entsprechenden Kostenstellenbildung.

Neben den betrieblichen Gegebenheiten verlangen die rein rechnerischen Anforderungen der Kalkulation weitgehende Berücksichtigung für die endgültige Festlegung der Kostenstellen. Es ist darauf zu achten, daß die auf einer nach betriebstechnischen Gesichtspunkten eingerichteten Kostenstelle zusammenströmenden Gemeinkosten nach Möglichkeit eine einheitliche Zuschlagsgrundlage aufweisen. Die Erfüllung dieser Voraussetzung ist für alle Kostenstellen, deren Kosten unmittelbar auf die Erzeugniseinheiten verrechnet werden, unerläßlich.

In vielen Fällen wird es sich daher nicht umgehen lassen, die zunächst nach rein betrieblichen Gesichtspunkten vorgenommene

Kostenstellengliederung den rein rechnerischen Anforderungen der Kalkulation anzupassen. Die beispielsweise im Hauptbetrieb „Ofen" zusammenströmenden proportionalen Gemeinkostenarten müssen entsprechend dem für sie passenden Verrechnungsmaßstab (Rohglasgewicht und Einzellöhne der Rohfertigung) gruppiert werden, d. h. es sind für diese beiden Kostenarten-Gruppen zwei Kostenstellen „Gewichtsabhängige Rohglaskosten" und „Lohnabhängige Rohglaskosten" zu bilden.

Sämtliche auf einer dieser beiden Kostenstellen zusammengefaßten Kostenarten können sodann nach einem einheitlichen Schlüssel auf die einzelnen Kalkulations-Einheiten verrechnet werden.

Aber auch dann wird es nicht möglich sein, jeder unterschiedlich hohen Kostenverursachung durch die einzelnen Artikel in der Kalkulation Rechnung zu tragen; denn die Zahl der Verrechungsmaßstäbe darf schon deshalb nicht übergroß sein, da es gilt, einen möglichst einfachen und übersichtlichen Aufbau der Betriebsbuchhaltung und Kalkulation anzustreben.

Nur so kann zwischen der Kostenstellengliederung der Betriebsbuchhaltung und dem jeweiligen Kalkulationsaufbau eine Übereinstimmung erreicht werden, die eine erfolgreiche gegenseitige Unterstützung zu gewährleisten vermag.

Von einer brauchbaren Zuschlagsgrundlage muß verlangt werden, daß sie sich etwaigen Veränderungen der Gemeinkosten möglichst proportional anpaßt. Diese Voraussetzung ist nur dann zu erfüllen, wenn eine getrennte Erfassung der fixen Gemeinkosten erfolgt. Für alle Gemeinkostenarten dürften sich jedoch auch dann kaum vollkommen einwandfreie Zuteilungsmaßstäbe ermitteln lassen, da stets darauf geachtet werden muß, daß ihre Zahl die wirtschaftlich vertretbare Grenze nicht überschreitet.

c) Gruppierung der Kostenstellen.

Sollen die Kostenstellen eine einwandfreie Verrechnung der von ihnen zusammengefaßten Kosten auf die Artikeleinheiten gewährleisten, so läßt sich eine Staffelung nicht umgehen; denn zahlreiche Kostenstellen, die nicht unmittelbar zur Werterhöhung der den Betrieb durchlaufenden Artikel beitragen, sind gezwungen, ihre Kosten auf Kostenstellen zu übertragen, von denen aus die unmittelbare Verrechnung auf die erstellten Erzeugniseinheiten erfolgt. Dementsprechend sind Vor- und Endkostenstellen zu unterscheiden. Die Kosten der Vorkostenstellen werden entsprechend ihrer Inanspruchnahme durch die Endkostenstellen auf diese verteilt. Die Verrechnung auf die Artikeleinheiten erfolgt von den Endkosten-

stellen aus. Über diese Zweiteilung der Kostenstellen hinaus erweist sich teilweise sogar die Einschaltung von Zwischenkostenstellen als erforderlich.

d) Ermittlung von „Soll"-Kosten zur Bewertung der zu verteilenden Leistungen vorgelagerter Kostenstellen.

Um eine kurzfristige Erfolgsrechnung auch für diejenigen Betriebsteile zu ermöglichen, die keine unmittelbare Verbindung zum Markt aufweisen (Formenmacherei, Hafenstube, Holzwolleherstellung usw.), da sie zur Deckung des Eigenbedarfs dienen, ist es erforderlich, daß hier an die Stelle des Verkaufspreises eine rechnerische Ertragsgröße tritt. Dieser Standardwert dient lediglich zur Verteilung der Leistungen vorgelagerter Kostenstellen auf etwaige Zwischen- oder Endkostenstellen. Eine Verrechnung von Leistungen zwischen den einzelnen Endkostenstellen erscheint dem Verfasser unangebracht. Für die in einer Endkostenstelle zusammenströmenden Kosten steht in allen Fällen ein Schlüssel zur Verfügung, der es ermöglicht, eine unmittelbare Verrechnung der Kosten jeder Endkostenstelle auf die jeweilige Kalkulationseinheit vorzunehmen.

Erfolgt die Weiterleitung der Leistungen vorgelagerter Kostenstellen zu den tatsächlich angefallenen Selbstkosten, so werden die Kostenschwankungen innerhalb dieser Betriebsabteilungen[23]) über die Zwischen- und Endkostenstellen bis auf die Erzeugniseinheit übertragen. Zudem ist jeder Betriebsteil, der Leistungen einer Vorkostenstelle in Anspruch nimmt, nicht eher in der Lage abzurechnen, bis ihm die Selbstkosten derselben mitgeteilt werden.

Diese angedeuteten Nachteile veranlassen den Verfasser, die Leistungen vorgelagerter Kostenstellen bei der Verteilung auf weitere Kostenstellen nicht in Höhe der tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten. In einzelnen Fällen kann es jedoch erforderlich sein, die bei der Erstellung einer Leistungseinheit entstehenden Selbstkosten eines Hilfsbetriebes (z. B. der Holzwolleerzeugung) zu den jeweils geltenden Marktpreisen in Vergleich zu setzen, um einen Maßstab für die Wirtschaftlichkeit der Gewinnung eines Erzeugnisses (Holzwolle) im eigenen Betriebe zu erhalten. Ein derartiger Vergleich ist jedoch im Rahmen des hier befürworteten Rechnungswesens außerhalb der Betriebsbuchhaltung vorzunehmen und, sofern die Notwendigkeit eines laufenden Vergleiches besteht, zum Gegenstand einer besonderen Statistik zu machen, zumal der hierzu erforderlich Kostenaufwand

---

[23]) Außerbetriebliche Preisschwankungen der Kostengüter sind natürlich bereits ausgeschaltet.

unbedeutend ist. Für die Bewertung der zu verteilenden Leistungen vorgelagerter Kostenstellen auf die Zwischen- und Endkostenstellen wird hier vorgeschlagen, daß den einzelnen Hilfsbetrieben lediglich die proportionalen Kosten zu belasten sind. Die als fix anzusprechenden Kosten fließen, ohne die Konten der Hilfsbetriebe überhaupt zu berühren, auf das für den betr. Aufgabenbereich des Hohlglaswerkes vorgesehene Sammelkonto und gelangen von hier aus zur Verteilung.

Die den einzelnen Hilfsbetrieben zu belastenden proportionalen Kosten sind im Soll der vorgesehenen Stellen zu sammeln. Die als fix zu betrachtenden Kosten fließen, ohne die Konten der Hilfsbetriebe überhaupt zu berühren, auf das für den betreffenden Aufgabenbereich vorgesehene Sammelkonto (Funktionskonto) und gelangen von hier aus zur Verteilung.

Die Leistungen der Vorkostenstellen werden zu einem festen Verrechnungspreis („Soll"-Kosten) auf der Habenseite der vorgesehenen Konten eingesetzt und entweder unmittelbar oder auf dem Umwege über Zwischenkostenstellen den Endkostenstellen belastet. Der sich ergebende Saldo der Vorkostenstellen kann, sobald auch etwa vorhandene halbfertige Erzeugnisse Berücksichtigung gefunden haben, als durchaus brauchbarer Maßstab für die mehr oder weniger wirtschaftliche Arbeit der betreffenden Betriebsteile angesehen werden.

Bei der Festsetzung der „Soll"-Kosten dürfte es nur in den seltensten Fällen möglich sein, auf die Ergebnisse früherer Abrechnungsperioden zurückzugreifen, da eine getrennte Erfassung und Verrechnung der fixen und proportionalen Kosten bisher durchweg nicht vorgenommen worden ist. Daher wird man zunächst gezwungen sein, Erfahrungsziffern zu sammeln und eine dauernde Verbesserung derselben vorzunehmen. Innerhalb eines Jahres dürften sich durchaus zuverlässige „Soll"-Kosten ermitteln lassen. Werden sie zudem äußerst knapp bemessen, so erhalten sie den Sinn einer Vorschrift, deren mehr oder weniger genaue Erfüllung sehr wohl als Maßstab der Wirtschaftlichkeit der Betriebsgebarung für einzelne Betriebsteile zu dienen vermag.

e) Ausschaltung außerbetrieblicher Einflüsse auf die Kostengestaltung des Betriebes.

Die Notwendigkeit einer einwandfreien Lösung der Kalkulationsaufgaben macht es erforderlich, beim Aufbau der Betriebsbuchhaltung der Anwendung von Hilfsmitteln Rechnung zu tragen, die eine Ausschaltung außerbetrieblicher Einflüsse bzw. die Beseitigung ihrer störenden Auswirkungen ermöglichen.

aa) Feste Verrechnungspreise zur Ausschaltung außerbetrieblicher Preisschwankungen.

Ob Anschaffungs-, Tages- oder Standardwerte als Grundlage des Verrechnungspreises herangezogen werden, ist von den jeweils vor-

herrschenden Zwecken abhängig, denen er zu dienen hat. Hierbei bleibt es nebensächlich, ob von außen in den Betrieb strömende Güter mit den bis zu ihrem Eingang anfallenden Bezugskosten (Frachten usw.) belastet werden oder nicht. Entscheidend ist, daß eine einheitliche Handhabung erfolgt, d. h. die Bezugskosten sind entweder immer oder überhaupt nicht in den Verrechnungspreis einzubeziehen.

Unterstützung der Preispolitik und Überwachung der Betriebsgebarung stehen als Hauptaufgaben der Selbstkostenrechnung weitaus im Vordergrund. Ihre Anforderungen bestimmen daher die Art des Verrechnungspreises in ausschlaggebender Weise. Die einwandfreie Selbstkostenermittlung verlangt einen Verrechnungswert, der dem Beschaffungspreis des Umsatztages entspricht. Eine wirkungsvolle Kontrolle des Betriebsgeschehens ist dagegen nur dann denkbar, wenn ein zum mindesten für längere Zeitabschnitte gleichbleibender Verrechnungswert (Standardwert) zur Verfügung steht.

Diese Gegensätze lassen sich dadurch überbrücken, daß zunächst auch in der Kalkulation eine Verrechnung zu Standardpreisen erfolgt. Bei der endgültigen Preisstellung wird dann ein indexmäßiger Zu- oder Abschlag vorgenommen, um die Standardwerte den Tagesbeschaffungspreisen anzupassen.

Zeigt der Beschaffungswert des Umsatztages keine nennenswerte Abweichung von dem durchweg zu Anfang eines längeren Rechnungsabschnittes (Jahres) festgelegten Verrechnungspreis, so dürfte es im Einzelfall zu überlegen sein, ob eine nachträgliche Anpassung wirtschaftlich überhaupt vertretbar ist. Liegt dagegen eine als dauernd anzusprechende, bedeutende Preisverschiebung vor, so läßt sich eine Abänderung der Standardpreise nicht umgehen.

Die Einführung von festen Verrechnungspreisen macht die Bildung besonderer Ausgleichskonten erforderlich. Die eingehenden Materialien strömen beispielsweise zum Einstandspreis des Beschaffungstages in die Betriebsbuchhaltung. Hier treten sie den festgesetzten Verrechnungspreisen auf einem besonderen Ausgleichskonto („Materialpreisdifferenzen") gegenüber, das ebenfalls etwaige Veränderungen des Einstandspreises in der Zeit zwischen dem Beschaffungs- und Umsatztag des betreffenden Gutes aufnimmt, die jedoch unmittelbar als Vermögenswertänderungen abzubuchen sind. Die buchungsmäßige Berücksichtigung des verbleibenden Saldos der Ausgleichskonten gelangt im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung zur Darstellung (vgl. S. 95 ff.).

bb) Normalkostenkalkulation zur Beseitigung störender Einflüsse des schwankenden Beschäftigungsgrades.

Voraussetzung für die Ermittlung der Normalkosten ist eine grundsätzliche Unterscheidung von fixen und proportionalen Kosten. Das unterschiedliche Verhalten der einzelnen Kostenarten gegenüber dem

wechselnden Beschäftigungsgrad gilt als der entscheidende Gesichtspunkt für die vorzunehmende Gruppierung[24]).

Als fix sind die Kosten zu betrachten, deren Höhe in ihrer Gesamtheit durch die Schwankungen des Beschäftigungsgrades nur unbedeutend beeinflußt wird, während die proportionalen Kosten entsprechend steigen und fallen. Die bei der Unterscheidung dieser beiden Kostenarten in Kauf zu nehmenden Ungenauigkeiten stehen in keinem Verhältnis zu den großen Vorteilen, die diese Gruppierung für die Preispolitik, Überwachung der Betriebsgebarung und Förderung der kurzfristigen Erfolgsrechnung zu bieten vermag.

Die bisherige Betrachtung erfolgte vom Standpunkt des Gesamtbetriebes aus. Die oben unterschiedenen fixen und proportionalen Kosten zeigen ein wesentlich anderes Verhalten bei ihrer Inbeziehungsetzung zu den Leistungseinheiten. Die herausgestellten proportionalen Kosten des Gesamtbetriebes erweisen sich für den einzelnen Artikel als fest gegenüber etwaigen Beschäftigungsschwankungen, während die fixen Kosten des Gesamtbetriebes, auf die Leistungseinheit bezogen, als äußerst beweglich erscheinen. In Zeiten stark wechselnden Beschäftigungsgrades wird eine Artikelkalkulation, die sämtliche fixen Kosten des Gesamtbetriebes (ob Teile stilliegen oder nicht) voll zu decken versucht, nicht unwesentlich durch den wechselnd hohen Anteil der fixen Kosten je Kalkulationseinheit gestört. Dies in den Hohlglashütten vorherrschende Verfahren der Selbstkostenrechnung — bekannt als Durchschnittskalkulation — macht es nur im Falle der tatsächlichen Normalbeschäftigung aller Betriebsteile möglich, die herausgestellten Aufgaben der Selbstkostenrechnung zu erfüllen. Solange ein Betrieb jedoch unterbeschäftigt[25]) ist, reicht die Durchschnittskalkulation nicht aus; denn

1. bereitet eine einwandfreie Feststellung der tatsächlichen Artikelselbstkosten sehr große Schwierigkeiten, da die einzelnen Erzeugnisse mit Kosten belastet werden, die sie überhaupt nicht verursacht haben;
2. sind die errechneten Selbstkosten infolge ihrer Ungenauigkeit für die Preispolitik nicht ohne weiteres verwendbar;
3. ist eine einwandfreie Ermittlung der Preisuntergrenze und der „Einheitskosten des Beschäftigungszuwachses"[26]) nicht möglich;
4. stößt die Überwachung der Betriebsgebarung einzelner Abteilungen auf unüberwindbare Hindernisse, da die festgestellten

---

[24]) Das Verfahren zur Unterscheidung dieser Kostenarten gelangt später zur Darstellung. Siehe S. 48 ff.

[25]) Die durchschnittliche Beschäftigung der Konserven-, Preß- und Beleuchtungsglashütten dürfte im Jahre 1935 60 % der normalen Leistungsfähigkeit kaum überschritten haben!

[26]) Hellauer, J.: „Kalkulation in Handel und Industrie", Berlin 1931, S 121 ff.

Kostenschwankungen sowohl auf eine weniger wirtschaftliche Arbeitsweise als auch auf den Einfluß der veränderten Beschäftigung zurückgeführt werden können;

5. kann die Nachrechnung weder zur Kontrolle der Vorrechnung noch als Unterlage derselben herangezogen werden;
6. ist nur eine unzureichende Bewertung der Fertigwarenbestände möglich, und damit wird eine zuverlässige Erfolgsrechnung in Frage gestellt.

Um eine Ausschaltung der störenden Einflüsse der Beschäftigungsschwankungen zu erreichen und dadurch die Erfüllung der Kalkulationsaufgaben zu ermöglichen, wird hier folgender Weg vorgeschlagen:

Zunächst gilt es, die fixen Kosten derjenigen Betriebsteile auszuschalten, die über das notwendige Maß der Betriebsbereitschaft hinaus gehen, d. h. Anlagen usw., die zur Befriedigung eines vorübergehend hohen Bedarfes beschafft worden sind, jetzt jedoch eine das erforderliche Maß an Betriebsreserven überschreitende Kapitalinvestierung darstellen, dürfen mit ihren Kosten die laufend erstellten Artikel nicht belasten. Den einzelnen Erzeugnissen ist nur ein Anteil an den fixen Kosten derjenigen Betriebsteile zuzumessen, die eine laufende Erstellung desselben Produktes gewährleisten. Die darüber hinaus anfallenden fixen Kosten sind das Ergebnis der Unternehmungspolitik und berühren die Artikelkalkulation in keiner Weise. Sie stellen eine zusätzliche Belastung der Unternehmung, nicht aber der Betriebseinheit dar. Die Erfassung und Verrechnung dieser fixen Kosten ist daher als Aufgabe der Finanz- und nicht der Betriebsbuchhaltung zu betrachten.

Von einem einheitlichen Beschäftigungsgrad kann innerhalb einer Hohlglashütte nicht die Rede sein. Daher sind zunächst die Betriebsteile zusammenzufassen, deren Aunutzungsgrad nur wenig voneinander abweicht. Die sich ergebenden Betriebsabteilungsgruppen entsprechen den zu einem Aufgabenbereich (Funktion bzw. Teilfunktion) gehörenden Betriebsteilen[27]).

Sodann erfolgt eine von den proportionalen Kosten getrennte Erfassung und Verrechnung der fixen Kosten eines jeden Aufgabenbereiches. Die tatsächlich anfallenden fixen Kosten werden im Soll der nach den jeweiligen Funktionen benannten Konten gesammelt. Um bei der vorzunehmenden Verrechnung auf die Erzeugniseinheiten die störenden Einflüsse etwaiger Beschäftigungsschwankungen ausschalten zu können, gilt es, für jede herausgestellte Funktion eine Normalbeschäftigung festzulegen, d. h. einen Punkt — oder besser

---

[27]) Näheres über die betrieblichen Aufgabenbereiche siehe S. 13 ff.

eine Zone — bei deren Erreichung die zu einem Aufgabenbereich gehörigen Betriebsteile vollbeschäftigt sind, ohne dabei überanstrengt zu sein. Als Maßstab dienen die erzeugte Rohglasmenge bzw. die auf eine Funktion entfallenden Einzellöhne oder Einzellohnstunden. Zur endgültigen Festlegung der Normalbeschäftigung werden zweckmäßigerweise die Ergebnisse bereits abgeschlossener Rechnungsabschnitte herangezogen.

Nach der erfolgten Bestimmung der Normalbeschäftigung sind die auf den einzelnen Funktionskonten gesammelten fixen Gemeinkosten nicht in ihrer tatsächlichen, sondern in einer rechnungsmäßigen Höhe auf die Erzeugniseinheiten zu verrechnen, die der normalen Beschäftigung der in Anspruch genommenen Aufgabenbereiche entspricht, d. h. innerhalb der betrieblichen Aufgabenbereiche bilden z. B. nicht die monatlich tatsächlich geleisteten Einzellohnstunden, sondern die bei normaler Beschäftigung möglichen Einzellohnstunden die Grundlage für die Verrechnung der fixen Kosten. Der unter Zugrundelegung der Normalbeschäftigung errechnete Anteil der fixen Kosten je Einzellohnstunde ist auch im Falle der Unterbeschäftigung mit der auf die betreffenden Funktionen entfallenden Zahl an Einzellohnstunden zu multiplizieren.

Dadurch wird erreicht, daß den im einzelnen erstellten Leistungseinheiten die Kosten zugemessen werden, die sie tatsächlich verursacht haben. Die bis dahin vom Standpunkt des Gesamtbetriebes aus als fix angesehenen Kostenarten werden damit in proportionale umgewandelt, d. h. ihre Höhe je Erzeugniseinheit ist nunmehr unabhängig von den Beschäftigungsschwankungen. Die auf der Grundlage der Normalbeschäftigung ermittelten Zuschläge für die fixen Gemeinkosten decken sich jedoch nur dann mit den im Soll der einzelnen Funktionskonten gesammelten absoluten Beträgen, wenn tatsächliche und normale Beschäftigung zusammenfallen. Anderenfalls ergibt sich eine Differenz, deren Beurteilung und Behandlung im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung zur Darstellung gelangt[28]).

Im Gegensatz zu den fixen Gemeinkosten werden die proportionalen Gemeinkosten nicht auf eine Normal- sondern Istzuschlagsgrundlage bezogen (z. B. auf die Summe der in einem Betriebsteil tatsächlich geleisteten Einzellohnstunden).

Die auf diese Weise festgestellten fixen und proportionalen Gemeinkosten ergeben zusammen mit den Einzelkosten die Normalkosten einer Erzeugniseinheit. Die hier vertretene Ermittlungsart ermöglicht die Ausschaltung der Beschäftigungsschwankungen und damit die Lösung sämtlicher Kalkulationsaufgaben. —

---

[28]) Siehe S. 97.

III. Ziele und Grundsätze der kurzfristigen Erfolgsrechnung

Die jährliche Ermittlung des Gesamterfolges der Unternehmung vermag den Anforderungen einer beweglichen Betriebsleitung nicht gerecht zu werden. Die rechtzeitige Erkenntnis günstig oder ungünstig wirkender Veränderungen der Markt- oder Betriebsverhältnisse hat eine monatliche Feststellung des Erfolges und seiner Quellen zur Voraussetzung und verlangt eine grundlegende Abkehr von dem für die Jahreserfolgsrechnung maßgebenden Anschaffungswert.

1. Ziele.

a) Ermittlung des monatlichen Umsatzerfolges.

Die monatliche Feststellung des reinen Umsatzerfolges ist als das Hauptziel der kurzfristigen Erfolgsrechnung anzusprechen, wobei jedoch zu beachten ist, daß nicht nur das Gesamtergebnis, sondern vor allem die Erfolgsgestaltung einzelner Erzeugnisgruppen und die Unterscheidung des Inlands- und Auslandserfolges im Vordergrund stehen.

Der Unterschied zwischen den zu Beschaffungspreisen des Umsatztages bewerteten Aufwendungen für die im laufenden Monat veräußerten Fertigerzeugnisse und den sich aus ihrem Umsatz ergebenden Verkaufserlösen stellt den monatlichen Umsatzerfolg dar.

Erzeugte und verkaufte Artikel decken sich in den Hohlglashütten nur selten innerhalb eines Monats. Für eine einwandfreie und monatliche Ermittlung des Umsatzerfolges ist es daher unerläßlich, die Lagerbewegungen zu berücksichtigen. Die im laufenden Monat anfallenden Kosten sind nicht im Augenblick ihrer Verursachung, sondern erst im Zeitpunkt der Veräußerung der fertiggestellten Erzeugnisse als Aufwendungen im Sinne der Umsatzerfolgsrechnung anzusprechen.

Artikel, die in dem der Abrechnung zugrundeliegenden Monat erstellt werden, aber keinen unmittelbaren Absatz gefunden haben, und deshalb in das Fertigwarenlager fließen, müssen mit ihren Normalkosten[29]) von denen der monatlichen Gesamtfertigung in Abzug gebracht werden. Gelangen dagegen Lagerbestände zur Veräußerung, so sind sie entsprechend den monatlich erstellten und unmittelbar abgesetzten Erzeugnissen zu berücksichtigen.

Da die Erfüllung besonderer Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens (z. B. die Überwachung der Betriebsgebarung) die Ausschaltung außerbetrieblicher Einflüsse erforderlich macht und damit die Verwendung von Verrechnungspreisen bedingt, kann eine end-

[29]) Die Normalkosten sind für die vorläufige Bewertung der Erzeugnisse maßgebend und werden erst im Augenblick des Umsatzes durch die Tagesbeschaffungswerte ersetzt.

gültige Ermittlung des Umsatzerfolges erst dann vorgenommen werden, wenn die Unterschiede dieser Verrechnungspreise gegenüber den Beschaffungswerten des Umsatztages Berücksichtgung finden. Die sich zwischen den tatsächlichen[30]) und normalen Kosten ergebenden Differenzen (= Beschäftigungsgradwirkung) beeinflussen die Höhe des Umsatzerfolges dagegen nicht, da die ungedeckten fixen Kosten nicht von den veräußerten Artikeln verursacht worden sind, sondern das Ergebnis außerbetrieblicher Einflüsse darstellen. Liegt der Verrechnungspreis über dem Tageswert der Betriebsaufwendungen, die in den zum Verkauf gelangenden Erzeugnissen enthalten sind, so müssen deren Normalkosten um den jeweiligen Unterschied gekürzt werden, da sich sonst ein zu niedriger Umsatzerfolg ergibt. Erreicht der Verrechnungspreis den Tageswert dagegen nicht, so sind die Normalkosten der im laufenden Monat umgesetzten Artikel dementsprechend zu erhöhen, da sonst ein zu hoher Umsatzerfolg errechnet wird.

Die sich während des Zeitraumes der Herstellung und Lagerung aller zum Absatz gelangenden Erzeugnisse ergebenden Preisveränderungen der verbrauchten Kostengüter dürften in normalen Zeiten derart unbedeutend sein, daß sich eine besondere Berücksichtigung wirtschaftlich nicht rechtfertigen läßt. Die zur Erfassung derartiger Preisschwankungen erforderlichen Voraussetzungen sind mit der Möglichkeit der Einrichtung besonderer Ausgleichskonten jederzeit gegeben. Auf diesen Differenzkonten tritt zunächst der Einstandspreis des Beschaffungstages dem Verrechnungspreis gegenüber. Nach erfolgtem Umsatz der betreffenden Kostengüter erscheint hier ebenfalls ein etwaiger Unterschied zwischen dem Einstandswert des Umsatz- und Beschaffungstages, der als Vermögenswertänderung in die monatliche Bilanz der Betriebsbuchhaltung übernommen werden muß. Der verbleibende Saldo der Preisdifferenzkonten ist auf die Vorräte an selbsterstellten Erzeugnissen und die zum Versand gelangter Artikel innerhalb des betreffenden Rechnungszeitraumes aufzuteilen[31]).

In den Salden der einzelnen Kostenstellen spiegelt sich der Unterschied zwischen den tatsächlichen und den der Artikelkalkulation zugrunde gelegten Kosten wider. Er darf aber nur insoweit bei der Feststellung des monatlichen Umsatzerfolges berücksichtigt werden, als er auf die im laufenden Monat zum Absatz gelangenden Erzeugnisse zurückzuführen ist. Inwieweit sich eine monatliche Erfassung und Verrechnung der entstehenden Kostenstellensalden überhaupt rechtfertigen läßt, hängt von der Höhe und Bedeutung des sich jeweils ergebenden Unterschiedes ab[32]) Zur Sicherstellung der Kon-

[30]) Von außerbetrieblichen Preisschwankungen befreiten Kosten.
[31]) Näheres siehe S. 96.
[32]) Näheres siehe S. 94 f.

tinuität und damit der Vergleichbarkeit der Ergebnisse ist eine einheitliche Handhabung unbedingt erforderlich.

b) Erfassung der monatlichen Vermögensbestandsschwankungen.

Wie schon erwähnt, decken sich die bei der monatlichen Umsatzerfolgsermittlung zu berücksichtigenden Betriebsaufwendungen in keiner Weise mit den gesamten Betriebskosten des laufenden Monats. „Solange nur Kosten aufgewendet werden, sind diese Teil des Vermögens. Sie treten erst in die Umsatzrechnung ein, wenn der Augenblick des Umsatzes gekommen ist[33])."

Soll die kurzfristige Erfolgsrechnung jedoch in der Lage sein, über den Verbleib der insgesamt anfallenden monatlichen Betriebskosten Auskunft zu geben, so müssen auch die von den nicht unmittelbar zum Verkauf gelangenden Erzeugnissen verursachten Kosten als Vermögensbestände berücksichtigt werden. Da ihre monatliche Erfassung durch eine Inventuraufnahme in den meisten Fällen jedoch zu hohe Kosten verursacht, gilt es, eine aufnahmelose Bestandsermittlung zu ermöglichen. Zur Erreichung dieses Zieles ist es erforderlich, daß die in den Rahmen der Betriebsbuchhaltung einzugliedernde kurzfristige Erfolgsrechnung grundsätzlich auf die Einrichtung von gemischten Bestandserfolgskonten verzichtet, d. h. in der kurzfristigen Erfolgsrechnung sind nur reine Bestands- und Umsatzkonten zu führen.

Der Charakter eines reinen Bestandskontos bleibt immer dann erhalten, wenn sowohl auf der Soll- als auch Habenseite dieselben Kostenwerte eingesetzt werden (z. B. feste Verrechnungspreise). Der sich ergebende Saldo entspricht dem buchmäßigen Bestand, dessen Übereinstimmung mit dem tatsächlichen Vorrat nur durch die Inventur festgestellt werden kann. Da die monatliche Inventuraufnahme jedoch aus wirtschaftlichen Erwägungen heraus meistens unterbleiben muß, sind die buchmäßigen Bestände mit der höchstmöglichen Exaktheit zu ermitteln[34]). In dieser Hinsicht ist der in dem Wesen der doppelten Buchführung begründeten zwangsläufigen Kontrolle eine nicht zu unterschätzende Bedeutung beizumessen.

Die Aufrechterhaltung des Grundsatzes der Trennung von Bestands- und Umsatzkonten führt infolge der unschweren Herausstellung der Vermögensbestände zu einer wesentlichen Erleichterung der Umsatzerfolgsermittlung und stellt zudem die Vergleichbarkeit der Ergebnisse der Betriebs- und Finanzbuchhaltung sicher; denn die Betriebsbuchhaltung ist jederzeit in der Lage, über den Verbleib der

---

[33]) Schmidt, F.: „Die organische Tageswertbilanz", 3 Auflage, Leipzig 1929, S. 224.

[34]) Näheres siehe S. 86 ff.

insgesamt angefallenen Betriebskosten Auskunft zu erteilen. Alle betrieblichen Vermögensbestände[35]) sind in der Form einer Monatsbilanz zusammenzustellen, während die Aufwendungen und Erträge der Umsatzerfolgsrechnung in der monatlichen Gewinn- und Verlustrechnung der Betriebseinheit erscheinen.

c) Überwachung der Betriebsgebarung.

Der ermittelte Umsatzerfolg kann nicht als zuverlässiger Maßstab der Betriebsleistung herangezogen werden, da in der Hohlglasindustrie kaum ein Betrieb in der Lage sein dürfte, seine erzeugten Artikel unmittelbar umzusetzen oder einen dauernd gleichbleibenden Bestand an Halb- und Fertigfabrikaten aufzuweisen. Erst das Verhältnis aller anfallenden Betriebskostenarten zu sämtlichen in Frage kommenden Erzeugniseinheiten — ohne Rücksicht darauf, ob sie unmittelbar zum Verkauf gelangen oder nicht — bringt die tatsächliche Betriebsleistung zum Ausdruck.

„Bester Maßstab der Betriebsleistung sind die Kosten in ihren Gruppen und in ihrer Höhe bezogen auf die Zahl der Produkte. Zum großen Teil ist das Problem der Verfolgung der Betriebsleistung mit dem des Beschäftigungsgrades identisch[36])." Aus diesen Ausführungen geht die Notwendigkeit der Ausschaltung außerbetrieblich bedingter Beschäftigungsschwankungen hervor. Dieser Anforderung genügen die im Soll der Kostenstellen anfallenden Proportionalkosten (= „Ist"-Kosten). Ihre Gesamthöhe und der Anteil der in ihnen zusammengefaßten einzelnen Kostenarten je Kostenstelle, Erzeugnisgruppe und Leistungseinheit sind der zuverlässigste Maßstab für die Beurteilung des Betriebsgeschehens.

Als wirkungsvollstes und aufschlußreichstes Hilfsmittel zur Darstellung der Ergebnisse der Betriebsüberwachung ist die monatliche Bruttoerfolgsübersicht auf Zahlentafeln[37]) heranzuziehen, in deren Rahmen der Herausstellung der sich monatlich ergebenden Kostenstellensalden besondere Aufmerksamkeit geschenkt wird.

Der Saldo, der sich zwischen den tatsächlich anfallenden fixen Kosten und den auf der Grundlage der Normalbeschäftigung zur Verrechnung gelangten fixen Betriebskosten ergibt, zeigt den Einfluß der Beschäftigungsschwankungen auf die einzelnen Aufgabenbereiche des Betriebes.

Die Salden der zur Sammlung und Verteilung proportionaler Kosten dienenden Kostenstellen bringen das mehr oder weniger wirtschaftliche Arbeiten der einzelnen Betriebsteile zum Ausdruck; es sei denn, daß die „Soll"-Kosten in einer den tatsächlichen Betriebs-

---

[35]) Von den der Finanzbuchhaltung angehörenden Anlage- und Finanzkonten abgesehen.

[36]) Schmidt, F.: „Kalkulation und Preispolitik" in: „Die Handelshochschule", Bd. I, S. 1527.

[37]) Näheres siehe S. 98 ff.

verhältnissen nicht entsprechenden Höhe festgesetzt worden sind oder weniger proportionale Kostenbestandteile enthalten[38]).

Aus wirtschaftlichen Erwägungen heraus dürfte jedoch eine monatliche Aufteilung der festgestellten Salden weder auf die einzelnen Erlöskonten noch Artikeleinheiten in Frage kommen, sondern eine jährliche Verrechnung nach den Ergebnissen der monatlichen Erfolgsübersichten als angebracht erscheinen.

2. **Grundsätze.**

a) Kosten der Kalkulation als Aufwendungen der kurzfristigen Erfolgsrechnung.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung ist in erster Linie ein Hilfsmittel der Betriebsleitung. Soll die Betriebsleitung einen möglichst aufschlußreichen Einblick in das innere Betriebsleben erhalten, so läßt sich eine verhältnismäßig weitgehende Aufwandsgliederung nicht umgehen. Zur Ermittlung des tatsächlichen Erfolges muß der Tageswert der Kostengüter an die Stelle des Anschaffungswertes der Jahresrechnung treten; denn nur dann ist es ersichtlich, ob der Umsatzerlös zum mindesten die Wiederbeschaffung der veräußerten Güter (Substanzerhaltung) am Umsatztage gewährleistet und darüber hinaus ein Gewinn verbleibt oder nicht. Neben der einwandfreien Erfolgsermittlung gilt es, störende außerbetriebliche Einflüsse auszuschalten und nicht den Tatbestand einer erfolgten Zahlung, sondern den Augenblick der Aufwandsverursachung als maßgebend für die Vornahme einer Verbuchung anzusehen.

Diese Voraussetzungen der kurzfristigen Erfolgsrechnung berühren sich derartig eng mit denen einer einwandfreien Kalkulation, daß es als zweckmäßig erscheint, beide Rechnungen, so weit wie möglich, in materieller und formaler Hinsicht zusammengehen zu lassen. Vorbedingung hierfür ist jedoch, daß alle kalkulatorisch zu erfassenden Kosten der Betriebseinheit entweder im Rahmen der Umsatzerfolgsfeststellung oder bei der Ermittlung der Vermögensbestandsveränderungen als Aufwendungen der kurzfristigen Erfolgsrechnung (Betriebsaufwendungen) berücksichtigt werden, d. h. die Betriebsaufwendungen müssen den Kosten der Kalkulation entsprechen. Diese enge Verbindung von Kalkulation und kurzfristiger Erfolgsrechnung führt dazu, daß die Richtigkeit der ermittelten Monatserfolge in entscheidendem Ausmaß durch die mehr oder weniger große Genauigkeit der Selbstkostenrechnung bestimmt wird.

Die Einheitlichkeit in der Bewertung und Abgrenzung der Kosten der Kalkulation und Betriebsaufwendungen bedingt, daß Kostenerfassung und Kostenverteilung nicht nur als Aufgaben der Selbstkostenrechnung, sondern zugleich als solche der kurzfristigen Erfolgs-

---

[38]) Was vornehmlich im ersten Jahr der Einführung eines derartigen Rechnungssystems der Fall sein dürfte.

rechnung anzusprechen sind. Aus diesem Grunde erübrigt sich eine getrennte Erfassung und Verteilung der Betriebsaufwendungen.

Eine besondere Klarstellung verlangt jedoch die Behandlung der Aufwendungen und Erträge, die in der Kalkulation und damit auch in der kurzfristigen Erfolgsrechnung unberücksichtigt bleiben, aber von der Jahreserfolgsrechnung erfaßt werden. Es handelt sich hierbei um die neutralen Aufwendungen (Aufwendungen für nichtbetriebliche Zwecke) und neutralen Erträge (Eingänge aus Beteiligungen usw.), deren Einbeziehung in die kurzfristige Erfolgsrechnung und Kalkulation störend wirken würde. Die Berücksichtigung im Rahmen dieser beiden Rechnungen muß daher abgelehnt werden, es sei denn, daß man auf die Überwachung der Betriebsleistung und die Ermittlung des reinen Umsatzerfolges verzichtet.

Betriebsaufwendungen, die über die in der Jahreserfolgsrechnung berücksichtigten Aufwendungen hinausgehen (Zusatzkosten wie Zinsen auf Eigenkapital usw.), sind zur Sicherstellung eines Vergleichs zwischen kurzfristiger und Jahreserfolgsrechnung ebenfalls getrennt zur Darstellung zu bringen.

b) Kurzfristige Erfolgsrechnung als Monatsrechnung.

Die einwandfreie Ermittlung des reinen Umsatzerfolges und die zuverlässige Überwachung der Betriebsleistungen in dem der kurzfristigen Erfolgsrechnung zugrunde gelegten Zeitraum eines Kalendermonats hat zur Voraussetzung, daß eine der tatsächlichen Verursachung an Betriebsaufwendungen entsprechende Belastung dieser Zeiteinheit vorgenommen wird und nicht der Tatbestand einer erfolgten Zahlung ausschlaggebend ist.

Diese Forderung führt zu zahlreichen rechnungstechnischen Schwierigkeiten. Sie werden noch dadurch erhöht, daß der Kalendermonat an sich durchaus nicht als eine gleichbleibende Größe in Rechnung gestellt werden kann[39]) und damit namentlich die Vergleichbarkeit der einzelnen Monatsergebnisse eines Betriebes (Periodenvergleich[40]) erschwert.

Besondere Mehrarbeit bereitet die genaue Feststellung der monatlich verursachten Lohnaufwendungen, da in fast ausnahmslos allen Unternehmungen eine wöchentliche Abrechnung und Auszahlung der Löhne erfolgt. Den Buchungen der Jahresrechnung liegen die tatsächlich gezahlten Beträge des laufenden Monats zugrunde. Sie werden auf die Sollseite der Lohnausgleichskonten in der Betriebsbuchhaltung übernommen, decken sich aber nicht mit dem im Haben erscheinenden wirklich verursachten Lohnverzehr.

---

[39]) Ungleiche Zahl der monatlichen Arbeitstage; Beweglichkeit des Oster- und Pfingstfestes usw.

[40]) Näheres siehe S. 100 f.

Der sich ergebende Habensaldo stellt die Summe der Löhne dar, die den einzelnen Kostenstellen für den abzurechnenden Monat zu belasten sind, ohne jedoch bereits zur Auszahlung gelangt zu sein. Dieses transitorische Passivum entspricht der Höhe der Lohnbeträge, die nicht in den Aufwendungen der Jahresrechnung enthalten sind. Die Außerachtlassung dieses Habensaldos würde sowohl den Periodenvergleich als auch einen Vergleich zwischen den Ergebnissen der Monats- und Jahreserfolgsrechnung unmöglich machen. Neben den Schwierigkeiten, die eine einwandfreie Zumessung des tatsächlichen Lohnverzehrs auf den Kalendermonat verursacht, gilt es, den dieser Zeiteinheit zu belastenden Teil der stoßweise oder einmal im Jahr anfallenden Aufwendungen zu ermitteln.

Periodische Aufwendungen wie Anleihe-Zinsen usw. können auf dem Wege der Antizipation, d. h. der Vorverteilung zukünftiger Ausgaben oder im Falle der Vorauszahlung durch transitorische Nachverteilung dem einzelnen Monat zugemessen werden.

Einmalige Jahresaufwendungen lassen sich nach denselben Verfahren aufteilen. Hierbei dürften sich jedoch in mehreren Fällen unmittelbare Beziehungen zu der Fertigung, Zeit, gezahlten Lohnsumme oder zu ähnlichen Größen feststellen lassen und damit eine schlüsselmäßige Umlegung auf den einzelnen Monat ermöglichen (z. B. Berufsgenossenschaftsbeiträge, best, Steuern usw.).

Besondere Beachtung verdient das Verfahren der Zwölftelung. Außer den regelmäßig anfallenden Aufwendungen (Miete, Anlageabschreibungen usw.) lassen sich auch derartige Jahresbeträge zwölfteln, die den einzelnen Monat weniger gleichmäßig belasten (Licht, Heizung, große Reparaturen usw.).

Eine ähnliche Art der Aufteilung ermöglicht die Bestimmung des auf den einzelnen Monat entfallenden Betrages an Ofenbaukosten. In diesem Falle sind bereits entstandene Ausgaben auf die voraussichtliche Reisedauer des Ofens umzulegen.

c) Buchmäßige Bestandsüberwachung.

Auf die Notwendigkeit und Möglichkeiten der Berücksichtigung monatlicher Bestandsschwankungen wurde bereits an anderer Stelle hingewiesen[41]). Hier gilt es, Wege anzudeuten, die es ermöglichen, ohne die in den meisten Fällen zu kostspielige Inventuraufnahme zu einer verhältnismäßig genauen Ermittlung aller am Monatsende vorhandenen Bestände innerhalb der Betriebseinheit zu gelangen.

In den Hohlglashütten sind grundsätzlich drei Vorratsgruppen zu unterscheiden:

1. von außen bezogene Materialien (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe);
2. Selbsterstellte Betriebsstoffe (Häfen, Steine, Formen, Holzwolle usw.);
3. Fertigerzeugnisse.

[41]) Näheres siehe S. 25 ff.

Zur laufenden Überwachung des Zu- und Abganges der einzelnen Bestände werden reine Bestandskosten geführt. Ihnen sind die jeweiligen Vorratseinheiten zu festen Verrechnungspreisen zu belasten und zu erkennen. Der sich am Ende eines Rechnungszeitraumes ergebende Saldo entspricht dem buchmäßigen Bestand.

Für die beiden ersten Vorratsgruppen läßt sich die Nachprüfung der buchmäßig ermittelten Bestände ohne große Schwierigkeiten durchführen; denn die von außen bezogenen Materialvorräte erreichen durchweg nur eine verhältnismäßig geringe Höhe und weisen zudem zahlreiche Anhaltspunkte auf, die eine monatliche, körperliche Bestandsaufnahme nicht unwesentlich erleichtern (Säuren usw. werden z. B. in Fässern gelagert, deren Zahl und Inhalt feststeht; Sand, Kohlen und andere Vorräte lassen sich auf Grund des bekannten Fassungsvermögens ihrer Lagerräume ohne nennenswerte Mehrarbeit mit ausreichender Genauigkeit überprüfen). Die tatsächlichen Vorräte an selbsterstellten Betriebsstoffen können im Bedarfsfall — sobald sich ein offensichtlicher Unterschied zwischen dem buchmäßig ermittelten und schätzungsweise vorhandenen Bestand ergibt — bei der weniger großen Verschiedenartigkeit dieser Stoffe unschwer festgestellt werden.

Die allmonatliche Inventuraufnahme sämtlicher Vorräte an Fertigerzeugnissen bedingt dagegen infolge der nahezu unübersehbaren gängigen Artikelzahl einen Aufwand, der in keinem Verhältnis zu den mit der Bestandsfeststellung erreichbaren Vorteilen steht. Um dennoch eine ausreichend zuverlässige, laufende Überwachung der Vorräte an fertigen Artikeln gewährleisten zu können, ist der einwandfreien, aufnahmelosen Ermittlung dieser Bestände größte Aufmerksamkeit zu schenken; denn die exakte Durchführung dieses Verfahrens bildet eine der Hauptvoraussetzungen für die wirtschaftliche Vertretbarkeit der auf eine monatliche Bestands- und Erfolgsfeststellung abgestimmten Organisation des betrieblichen Rechnungswesens in den Hohlglashütten überhaupt.

Die Vielfältigkeit der erstellten Artikel läßt eine statistische Überwachung der schwankenden Fertigwarenbestände als ratsam erscheinen. Einerseits gilt es, das Gewicht und die proportionalen Kosten der Fertigung des laufenden Monats festzustellen. Zu diesem Zweck ist eine besondere Fertigungsstatistik einzurichten. Andererseits erfordert auch die mengen- und wertmäßige Überwachung der zum Versand gelangenden Erzeugnisse eine besondere Versandstatistik. Für die Fertigungsstatistik sind folgende Unterlagen heranzuziehen:

1. kalkulierte Artikelgewichte („Soll"-Gewichte),
2. kalkulierte proportionale Artikelkosten („Soll"-Kosten),
3. monatlich erstellte Artikelzahl laut Arbeitsbegleitzettel (Laufzettel).

Die am Monatsende vorzunehmenden Multiplikationen ergeben das Kalkulationsgewicht und die kalkulierten proportionalen Kosten der Fertigung:

Kalkuliertes Artikelgewicht × erstellte Stückzahl = Kalkulationsgewicht der Fertigung.

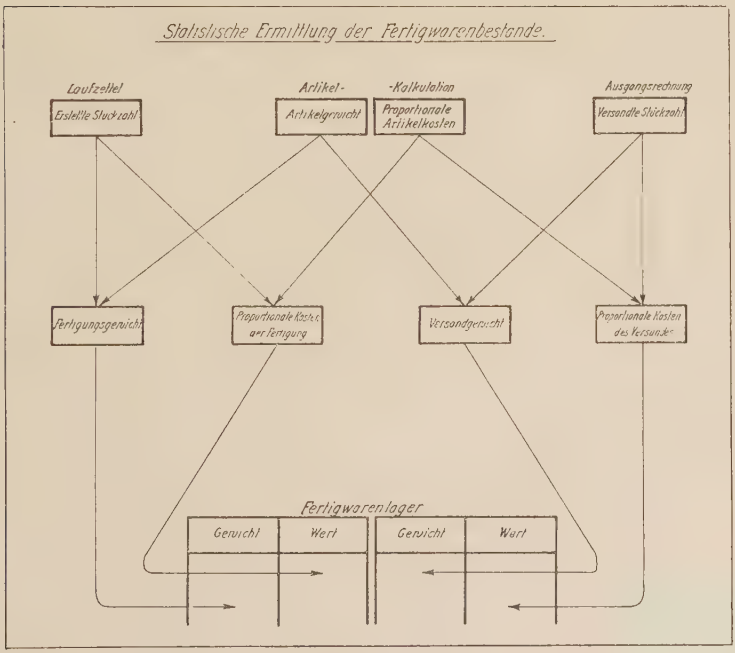
Kalkulierte prop. Artikelkosten × erstellte Stückzahl = kalkulierte prop. Kosten der Fertigung.

Die Versandstatistik stützt sich auf dieselben Angaben wie die Fertigungsstatistik, mit dem Unterschied, daß an die Stelle der Arbeitsbegleitzettel die Ausgangsrechnungen treten, um die zum Versand gelangende Artikelzahl ermitteln zu können. Entsprechende Multiplikationen führen zur Feststellung des Kalkulationsgewichts und der kalkulierten proportionalen Kosten des monatlichen Versandes.

Diese Art der buchmäßigen (aufnahmelosen) Bestandsermittlung und Bestandsüberwachung dürfte bei der Vielzahl und dem ständigen Wechsel in den gängigen Artikeln aus Gründen der Arbeitsersparnis einer Überwachung der Vorratsbewegungen durch eine Lagerkartei vorzuziehen sein.

Zusammengefaßt ergibt sich die untenstehende Übersicht:

Übersicht Nr. 2



Der auf dem Konto „Fertigwaren-Lager" entstehende Saldo entspricht dem buchmäßigen Bestand an fertiggestellten Erzeugnissen, bewertet zu den der Artikelkalkulation zugrundeliegenden proportionalen Fertigungskosten.

Die Überwachung der Bestandsbewegungen halbfertiger Betriebsstoffe und Artikel erfolgt im Rahmen der Betriebsbuchhaltung. Eine Inventuraufnahme wird für diese Artikelgruppen nur dann erforderlich, wenn sich ein offensichtlicher Unterschied zwischen dem buchmäßig ermittelten und geschätzten Vorrat derselben ergibt. Aus Gründen der Übersichtlichkeit gelangen weitere Einzelheiten erst später zur Darstellung[42]).

d) Monatliche Bruttoerfolgsübersicht auf Zahlentafeln.

Die Bruttoerfolgsübersicht bringt alle Betriebsaufwendungen und Betriebserträge ungekürzt zur Darstellung; denn nur so können Betriebsleitung, Aufsichtsrat usw. ein Bild von dem tatsächlichen Betriebsgeschehen erhalten. Gründe der Anschaulichkeit und Zweckmäßigkeit (z. B. Erleichterung des Periodenvergleichs usw.) lassen es als vorteilhaft erscheinen, die einzelnen Posten nicht im Rahmen eines buchhalterischen Gewinn- und Verlustkontos, sondern auf Zahlentafeln nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zusammenzufassen.

Die Furcht vor einem zu tiefen Einblick in das innere Betriebsleben ist für die kurzfristige Erfolgsrechnung unbegründet, da ihre Ergebnisse nicht der Veröffentlichungspflicht unterliegen und nur für den Hausgebrauch bestimmt sind.

Da im Rahmen der hier vertretenen kurzfristigen Erfolgsrechnung grundsätzlich nur die im laufenden Rechnungsmonat anfallenden Betriebsaufwendungen und eingehenden betriebsbedingten Erträge zur Verrechnung gelangen, erübrigt sich in der Betriebsbuchhaltung jegliche Saldenübertragung von einem Monat auf den anderen. Auf diese Weise wird es ermöglicht, die tatsächlichen Umsatzerfolge, die Ergebnisse der Betriebsüberwachung und die betrieblichen Vorratsschwankungen für den einzelnen Monat auf den eingerichteten Zahlentafeln herauszustellen.

Um dennoch jederzeit in der Lage zu sein, über die bis dahin erzielten Gesamtergebnisse des laufenden Rechnungsjahres Auskunft erteilen zu können, sind die einzelnen Monatsresultate mit denen der vorangegangenen Monate auf besonders vorgesehenen Zahlentafeln zusammenzufassen (Näheres siehe S. 98 ff.).

---

[42]) Siehe S. 86 ff.

B. Praktische Durchführung.

Die Neuorganisation der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung kann nicht von heute auf morgen erfolgen. Sie setzt planmäßige Beobachtungen und Vorbereitungen voraus. Es gilt, zunächst an einmal Vorhandenes anzuknüpfen und dabei insbesondere die durch den Neubau betroffenen Personen von der Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit der zu treffenden Maßnahmen zu überzeugen.

Daher wird auch im Rahmen dieser Arbeit die Rechnung mit den historischen Anschaffungswerten für die Finanzbuchhaltung als gegebenes Übel hingenommen, zumal diese Rechnungsweise den gesetzlichen Bestimmungen entspricht.

Mit der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung soll den Unternehmen der Hohlglasindustrie ein taugliches Instrument zur Messung der wahren Kosten- und Erfolgsgestalung in die Hand gegeben werden.

Die bisher herausgestellten allgemeinen Grundlagen werden im folgenden Teil der Arbeit ergänzt und praktisch zur Anwendung gebracht.

I. Gestaltung des Kontenrahmens der Unternehmung.

Die Verfahren der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung bestimmen den Aufbau des Kontenplanes einer Unternehmung. Seine schaubildliche Darstellung[43]) entspricht „für Organisatoren und Vorstände von Rechnungsabteilungen größerer Betriebe dem, was die Karte für den Geographen ist[44])". Daher erscheint es dem Verfasser als zweckmäßig, zunächst den Rahmen des Kontenplanes kurz zu umreißen; denn die Kenntnis desselben ermöglicht es, die zur Ermittlung der Unterlagen für die Selbstkosten- und kurzfristige Erfolgsrechnung vorgeschlagenen Wege und ihre Einordnung in das System des kaufmännischen Rechnungswesens ohne Schwierigkeiten zu übersehen und das Ausmaß der Auswirkungen aller das Rechnungswesen betreffenden organisatorischen Maßnahmen unmittelbar zu beurteilen.

Die seit langem in die Fachliteratur eingeführten Kontenzeichen werden auch für das Kontenschaubild der Hohlglashütten verwendet[45]), während der Gliederung desselben das dezimale System — mit 0 beginnend und 9 endigend — zugrunde liegt. Für die einzelnen Klassen sind jeweils 10 Gruppen mit je 10 Konten vorgesehen.

---

[43]) Siehe Anhang!

[44]) Schmalenbach. E.: „Der Kontenrahmen", 4. Auflage, Leipzig 1935, S. 1.

[45]) Näheres siehe Anhang!

Erweisen sich diese 100 Konten für eine Klasse als unzureichend oder ergibt sich die Notwendigkeit einer weiteren Untergliederung für einzelne Gruppen, so muß eine Ziffer angehängt werden, so daß eine vierstellige Kontenzahl entsteht[46]).

Der in dieser Arbeit befürwortete Grundsatz der Verselbständigung der Betriebsbuchhaltung führt zu einer Zweiteilung des Kontenrahmens, ohne daß damit der organische Aufbau des gesamten kaufmännischen Rechnungswesens in irgendeiner Weise gefährdet wird; denn besondere Übergangskonten sorgen für die laufende Verbindung zwischen der Finanz- und Betriebsbuchhaltung.

Die ersten vier Kontenklassen (0—3) sind der Finanzbuchhaltung vorbehalten:

Die Klasse 0 nimmt ruhende Konten auf, d. h. die hier einzugliedernden Konten dürfen keine oder nur vereinzelte Buchungen im Laufe des Rechnungsjahres — von den Jahresabschlußbuchungen abgesehen — aufweisen[47]).

Der vom Verfasser in Vorschlag gebrachte Kontenplan lehnt sich an den Kontenrahmen von Schmalenbach an, weicht jedoch in der Kontenklasseneinteilung teilweise von ihm ab, um den besonders gelagerten Verhältnissen der Hohlglasindustrie besser Rechnung tragen zu können.

Die der Klasse 1 einzuordnenden Konten dienen dem außerbetrieblichen Verkehr der Unternehmung (Zahlungsverkehr).

Die Kontenklasse 2 berücksichtigt die neutralen Aufwendungen und Erträge, die, ohne den Betrieb zu berühren, auf das Gewinn- und Verlustkonto der Jahresrechnung übernommen werden.

Sämtliche Betriebsaufwendungen erscheinen in der Klasse 3, deren Konten nach den Vorschriften des § 261 c HGB. zu gliedern sind. Von hier aus erfolgt die Belastung des Betriebes. Diesem Zweck dienen drei Übergangskonten. Neben ihnen ist ein weiteres Übergangskonto in die Klasse 9 einzureihen, das eine laufende Erkennung der Betriebsbuchhaltung für die sich aus dem Verkauf der erstellten Artikel ergebenden Erlöse ermöglicht. Die verbleibende Differenz zwischen den Betriebsbelastungen und Betriebserkennungen auf diesen vier Übergangskonten entspricht dem aus der Bilanz der Betriebsbuchhaltung hervorgehenden Saldo zwischen den ausgewiesenen Aktiv- und Passivposten.

Die Betriebsbuchhaltung umfaßt die sechs Kontenklassen 4—9:

---

[46]) Siehe Schmalenbach, E.: „Der Kontenrahmen", 4. Auflage, Leipzig 1935, S. 14.

[47]) Ausnahmen von den hier vorgeschlagenen Gliederungsgrundsätzen sind durchaus denkbar, ja in Einzelfällen sogar zu begrüßen; denn der Kontenplan soll den besonderen betrieblichen Verhältnissen einer Unternehmung in möglichst übersichtlicher Form Rechnung tragen.

Die Klasse 4 dient zunächst der Eingliederung der drei Übergangskonten, durch die sämtliche den Betrieb zu belastenden Aufwendungen in die Betriebsbuchhaltung strömen. Die Gegenbuchung zur Erkennung dieser Übergangskonten erfolgt auf den Kostenartenkonten der Klasse 4, die als Ausgleichkonten bezeichnet werden[48]), da sie dem Ausgleich zwischen den von der Finanzbuchhaltung übernommenen Aufwendungen und den im laufenden Rechnungszeitraum tatsächlich in der Betriebsbuchhaltung zur Verrechnung gelangenden Aufwendungen dienen. Etwaige Unterschiede werden hier abgefangen und kommen in den Salden der Ausgleichskonten zum Ausdruck.

In der Klasse 5 erscheinen die Konten der Aufwandsarten, deren Verrechnungshöhe durch besondere Abteilungen festgestellt wird: Materialverwaltung und Lohnbuchhaltung. Um eine einheitliche Übersicht von den insgesamt auf den Betrieb entfallenden Personalaufwendungen zu erhalten, sind auch die Gehaltskonten — die Gehälter werden nur teilweise von der Lohnbuchhaltung erfaßt — in diese Kontenklasse einzureihen.

Die Klassen 6 und 7 bleiben den Kostenstellen vorbehalten. Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die Bestandskonten für die selbsterstellten Betriebsstoffe, die eigentlich der Klasse 5 angehören, in die Klasse 6 eingereiht.

Die auf den Vor- und Zwischenkostenstellen der Klasse 6 angesammelten Aufwendungen können den zum Verkauf gelangenden Erzeugniseinheiten nicht unmittelbar belastet werden, da es an einem brauchbaren Verrechnungsmaßstab fehlt. Die Verrechnung sämtlicher Betriebsaufwendungen — mit Ausnahme der Einzelkosten, die keiner Verteilung auf Kostenstellen bedürfen — erfolgt von den Endkostenstellen der Klasse 7 aus. Die Spalte 2 der Klasse 7 zeigt die Stufen der Artikelkalkulation.

Alle nicht zum Versand gelangenden Erzeugnisse, die schon erwähnten selbsterstellten Betriebsstoffe ausgenommen, werden auf den Bestandskonten der Klasse 8 erfaßt. Zudem erscheinen im Rahmen dieser Klasse die Konten der als Fertigungseinzelkosten zu verrechnenden Kostenarten.

Die Klasse 9 umfaßt die Konten der Vertriebseinzelkosten und einzelnen Erfolgsarten. Der erscheinende Saldo entspricht dem Betriebserfolg. Er ergibt sich aus der Gegenüberstellung der verursachten Betriebsaufwendungen und eingehenden Erlöse der zum Verkauf gelangenden Artikel.

Außer den Verkaufs- und Erfolgskonten ist das schon erwähnte Übergangskonto „Erlös" in diese Klasse einzureihen.

---

[48]) Dieser Begriff deckt sich nicht mit den Schmalenbach'schen Ausgleichskonten.

II. Erfassung der Einzel- und Gemeinkosten.

Die Ermittlung der Höhe des Anfalls einzelner Kostenarten entspricht der Erfassung derselben. Sie bildet die erste Vorstufe für die Errechnung der Artikelselbstkosten. Eine besondere Darstellung erfolgt hier jedoch nur insoweit, als es sich um Kostenarten handelt, für die betriebliche Aufzeichnungen die Voraussetzung einer einwandfreien Erfassung bilden. Sie beschränkt sich daher auf die Löhne und Materialien; denn die Beschaffung der Unterlagen für die Gehälter bietet keinerlei Schwierigkeiten und läßt eine nähere Betrachtung als überflüssig erscheinen.

Das Wesen der Zuschlagskalkulation, die in den meisten Betrieben der Hohlglasindustrie erforderlich ist, bedingt die Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten. Obwohl diese grundsätzliche Einteilung der Kosten nur unter dem Gesichtspunkt der verschiedenartigen Verrechnungsweise erfolgt, erscheint es dem Verfasser als angebracht, die Erfassung dieser Kostengruppen getrennt zur Darstellung zu bringen; denn die unterschiedliche Art der Verrechnung bleibt nicht ohne Einfluß auf die Erfassungsweise[49]), zumal die Erfassung der Einzelkosten die unmittelbare Vorstufe für ihre Verrechnung auf die Kostenträger bildet.

1. Einzelkosten.

a) Einzellöhne.

Die den einzelnen Artikeln direkt zumeßbaren Löhne werden als Einzellöhne bezeichnet. Sie umfassen in den Hohlglashütten die Glasmacherlöhne, Gruppenakkordlöhne der Abschleifer und Auswäscher, Löhne der Feinschleifer, Bohrer, Sandbläser, Ätzer, Maler, Lackierer, Eicher usw.

Entsprechend den beiden Hauptfertigungsstufen (= Hauptfunktionen der Fertigung) sind grundsätzlich Glasmacherlöhne (Rohfertigung) und Veredlungslöhne (Veredlung) zu unterscheiden:

aa) Glasmacherlöhne.

Die Erfassung der Glasmacherlöhne setzt die Feststellung der ihnen zugrunde liegenden Arbeitsleistungen voraus. Ihre Ermittlung wird dadurch erleichtert, daß die Glasmacher im Akkord arbeiten. Die im einzelnen erstellte Stückzahl roh geformter Artikel je Arbeitsschicht ist von dem Glasmacher auf einem Laufzettel (Arbeitsbegleitzettel) zu vermerken, der den Betrieb zusammen mit den Erzeugnissen durchläuft. Sobald die Gegenstände die

---

[49]) Insbesondere hinsichtlich der Genauigkeit; denn die als Zuschlagsgrundlage für die Gemeinkosten heranzuziehenden Einzelkosten verlangen eine äußerst exakte Erfassung, die aus Gründen der Wirtschaftlichkeit nicht für jede Gemeinkostenart vertreten werden kann.

Ofeneinheit (in diesem Fall den Kühlofen) verlassen, werden sie von einer Überwachungsstelle nach Glasfehlern und Stückgewicht geprüft. Etwaige Beanstandungen sind auf dem Laufzettel einzutragen, dessen Durchschrift von hier aus in die Lohnbuchhaltung gelangt, um dort als Unterlage zur Ermittlung der Lohnansprüche des auf dem Arbeitsbegleitzettel vermerkten Glasmachers zu dienen. Nicht verwertbare Artikel sind von der Arbeitsleistung des Glasmachers in Abzug zu bringen, sofern ihre Unverwendbarkeit auf sein Verschulden zurückzuführen ist.

Jedes Erzeugnis muß gemeinsam vom Hüttenmeister und Kalkulator „gestellt" werden, d. h. es ist eine normalerweise zu leistende Stückzahl je Arbeitsstunde festzulegen. Zur Ermöglichung der Vorkalkulation eines neuen Artikels kann man die gestellte Zahl ähnlicher, früher erzeugter Gegenstände heranziehen. Sobald sich eine Werkstelle auf einen Artikel eingearbeitet hat, ist der Hüttenmeister in der Lage, die während einer Arbeitsstunde durchschnittlich zu leistende Stückzahl endgültig festzulegen. Sie muß der Kalkulationsabteilung und dem Lohnbüro umgehend mitgeteilt werden.

Nachdem die aus der Durchschrift des Arbeitsbegleitzettels ersichtliche Artikelzahl den Betrieb durchlaufen hat, um dann zum Verkauf zu gelangen oder in das Fertigwarenlager zu strömen, wird das Original des Laufzettels, das die erzeugten Gegenstände bis zur Einbinderei (Verpackungsabteilung) begleitet, von dort der Lohnbuchhaltung zugeleitet. Ein Vergleich mit der früher eingegangenen Durchschrift ermöglicht die Überwachung der Richtigkeit aller in ihr enthaltenen Angaben und die Feststellung des bis dahin zu verzeichnenden Ausfalls von Artikeln (Scherben). Ergibt sich nämlich beim Durchlaufen der einzelnen Veredlungsstufen des Betriebes, daß trotz der Überwachungsstelle fehlerhafte Stücke vorhanden waren (was sich kaum vermeiden läßt!), die zum Scherbenanfall geführt haben, so wird die Zahl dieser Artikel in einer besonders zu vereinbarenden Farbe auf dem Laufzettel vermerkt und daraufhin dem betreffenden Glasmacher in Abzug gebracht, sofern eine einwandfrei festgestellte Nachlässigkeit seinerseits vorliegt. Bei diesem Nachweis ist aufmerksam darüber zu wachen, daß den Glasmachern keine Fehler angerechnet werden, die tatsächlich den Veredlungsbetrieben zur Last fallen und ebenfalls im Laufzettel mit einem gewöhnlichen Tintenstift zu vermerken sind.

Die in der Lohnbuchhaltung zusammenströmenden Laufzettel-durchschriften ermöglichen die einwandfreie Feststellung der Arbeitsleistung jedes einzelnen Glasmachers. Die von ihm eingetragene Stückzahl wird um die im Original besonders vermerkten unverwendbaren Gegenstände verringert. Es verbleibt die der Lohnzahlung zugrunde zu legende Netto-Arbeitsleistung.

Mit der Ermittlung der Arbeitsleistung ist der erste Schritt zur Lohnerfassung getan. Es gilt nunmehr, in der Lohnbuchhaltung eine Bewertung der Leistungen vorzunehmen. Ist ein Artikel beispielsweise auf 60 Stück je Arbeitsstunde gestellt, so wird dem betreffenden Glasmacher für die Formung eines derartigen Gegenstandes eine Minute gutgeschrieben. Beträgt der Tariflohn je Stunde RM 0,75, der Akkordzuschlag RM 0,25, so ergibt sich ein Verdienst je Stück von 100 : 60 = 1,67 Pfg. Dieser Betrag ist mit der geleisteten Stückzahl zu multiplizieren und ergibt nach Berücksichtigung der üblichen Lohnabzüge den Lohnanspruch des Glasmachers.

Auf die Bewertung der Leistungen folgt die Zusammenfassung in Abteilungslohnlisten. Die wöchentlich und monatlich entstandenen Lohnverpflichtungen werden einschließlich der vorgenommenen Auszahlungen mit den ihnen zugrundeliegenden Lohnstunden auf dem Wege der Skontration für jeden Glasmacher gesondert ermittelt. Die jeweils festgestellten Ergebnisse sind sodann entsprechend der Zugehörigkeit der Glasmacher zu einer bestimmten Ofeneinheit in der für diese Betriebsstelle besonders vorgesehenen Lohnliste zusammenzufassen, deren Ergebnisse den Buchungen der Betriebsbuchhaltung als Unterlage dienen.

Wird der Glasmacher vorübergehend anderweitig beschäftigt — z. B. während der Zeit des Hafeneintragens oder dergl. — so ist es selbstverständlich, daß ihm die in dieser Zeit geleisteten Arbeiten nicht als Glasmacherstunden angerechnet werden. Derartige Lohnansprüche sind auf besonderen Lohnverschiebungszetteln getrennt zu erfassen.

Akkordabschläge dürften sich in Hohlglashütten erübrigen, da die begonnenen Arbeiten durchweg ohne Schwierigkeiten in dem der Lohnauszahlung zugrundeliegenden Zeitabschnitt zu Ende geführt werden können.

bb) Veredlungslöhne.

Das für die Glasmacherarbeiten zur Anwendung gelangende Stückzeitverfahren kann auch auf die im Akkord zu leistenden Veredlungsarbeiten übertragen werden. Es ist dabei unmöglich, die Vielfältigkeit und das schwankende Ausmaß der jeweils vorzunehmenden Arbeiten innerhalb einer Abteilung getrennt zu berücksichtigen. Die einzelnen Artikel werden vielmehr für jeden Veredlungsbetrieb „gestellt". In der Stückzahl je Arbeitsstunde kommt der Umfang der auszuführenden Veredlungsleistungen einer Abteilung zum Ausdruck.

Die vom zuständigen Meister vorzunehmenden „Stellungen"[50]) sind sowohl dem Lohnbüro als auch der Kalkulationsabteilung um-

[50]) Es ist auch hierbei eine vorherige Fühlungnahme mit dem Kalkulator zu empfehlen.

gehend mitzuteilen. Die tatsächlich veredelte Artikelzahl geht aus dem Laufzettel hervor. Bei der Veredlung anfallende Scherben sind ebenfalls aus ihm ersichtlich.

Durchlaufen die in einer Abteilung veredelten Artikel noch weitere Veredlungsstufen, so dürfte es im Interesse einer rechtzeitigen Lohnermittlung zu empfehlen sein, der Lohnbuchhaltung in dem Augenblick, wenn die Artikel den ersten Veredlungsbetrieb verlassen, eine Durchschrift des Laufzettels zugehen zu lassen, auf der die bereits ausgeführten Veredlungsarbeiten (veredelte Stückzahl) vermerkt sind. Im übrigen ergeben sich dieselben Fragen wie bei der Erfassung der Glasmacherlöhne.

b) Sonderkosten.

Unmittelbar auf die Erzeugniseinheiten zu verrechnende Kostenarten (Einzelkosten), die nicht als Zuschlagsgrundlage für Gemeinkostenarten dienen, werden in dieser Arbeit als Sonderkosten bezeichnet.

Ihre Erfassung bereitet durchweg keine übergroßen Schwierigkeiten. Vielfach ist sie eng mit der Erfassung von Gemeinkostenarten verknüpft. Teils erfolgt die Erfassung der Sonderkosten auf dem Wege der Differenzmethode[51]) (z. B. für Farb- und Bleizuschläge), teils stützt sie sich auf besondere Unterlagen (z. B. auf die Materialverbrauchsliste bei den Verpackungsmaterialien der Einbinderei, während für etwaige Transportkosten — Autoanfuhr oder dergl. — besondere Belege zur Verfügung stehen).

2. Gemeinkosten.

a) Gemeinlöhne.

Die Erfassung der Gemeinlöhne erfolgt in drei Stufen:

1. Feststellung und Aufschreibung der Arbeitszeit,
2. Lohnausrechnung,
3. Zusammenfassung der ermittelten Löhne in Abteilungs-Lohnlisten.

Nicht die Arbeitsleistung sondern die zu ihrer Erstellung benötigte Zeit bildet die Grundlage der Gemeinlohn-Erfassung[52]). Die Feststellung und Aufschreibung der Arbeitszeit ist von dem jeweils zuständigen Meister bzw. Abteilungsleiter vorzunehmen. Die im einzelnen dabei zur Anwendung gelangenden Verfahren be-

[51]) Näheres siehe S. 44 ff.

[52]) Bei den Gemeinlöhnen handelt es sich durchweg um Zeitlöhne.

dürfen hier keiner weitergehenden Erörterung; es gilt lediglich, darauf hinzuweisen, daß die Feststellung und Aufschreibung derart zu erfolgen hat, daß die Gewähr für eine einwandfreie Gemeinlohnermittlung je Kostenstelle gegeben ist und damit die erforderlichen Voraussetzungen für eine zuverlässige Nachrechnung und Monatserfolgsrechnung sichergestellt sind.

Die ermittelten Arbeitsstunden werden auf einem Lohnzettel vermerkt, der an die Lohnbuchhaltung weiterzuleiten ist. Er enthält zweckmäßigerweise die einem Arbeiter in dem der Lohnauszahlung zugrunde liegenden Zeitabschnitt anzurechnenden Arbeitsstunden an einer Kostenstelle, ohne Rücksicht darauf, welcher Art die Tätigkeit ist. Es sei denn, daß er vorübergehend zur Leistung einer Arbeit herangezogen wird, deren Entgelt den Einzellöhnen zuzurechnen ist. In letzterem Falle muß ein besonderer Lohnverschiebungszettel ausgestellt werden.

Die Lohnausrechnung ist Aufgabe der Lohnbuchhaltung. Die dort zusammenströmenden Lohnzettel der einzelnen Arbeiter enthalten die zu vergütenden Arbeitsstunden. Sie sind mit dem jeweiligen Lohnsatz zu multiplizieren. Die Errechnung des Bruttolohnes kann unmittelbar auf dem eingehenden Lohnzettel vorgenommen werden. Er ist auf die für den einzelnen Arbeiter vorgesehene Arbeitskarte zu übertragen, auf der sich nach Berücksichtigung der bekannten Lohnabzüge der Nettolohn ergibt.

Die Ergebnisse der Lohnausrechnung werden auf den im einzelnen vorgesehenen Abteilungslohnlisten zusammengefaßt, die sodann der Selbstkostenrechnung und Monatserfolgsrechnung als Unterlage dienen.

b) Gemeinmaterialien.

aa) Rohglasmaterialien

Die Aufgaben der Rohglasmaterialerfassung bestehen vornehmlich in einer einwandfreien Ermittlung der Höhe dieser Kostenarten und in der Beseitigung einer etwa vorhandenen Uneinheitlichkeit in der Zusammensetzung für die einzelnen Artikel, um die Anwendung der Divisionskalkulation für diese Materialkosten zu ermöglichen. Darüber hinaus gilt es, das Gewicht der als Verrechnungsgrundlage heranzuziehenden Rohglasmenge festzustellen.

Die Kosten der zur Gewinnung des Rohglases[53]) (auch Nutzglas genannt) erforderlichen Materialien werden unter dem Begriff „Roh-

[53]) Das Rohglasgewicht eines Artikels entspricht der zur Rohformung desselben benötigten Menge an geschmolzenem Glas. Nach Abzug der auf dem Wege vom Ofen bis zur Einbinderei entstehenden Gewichtsverluste ergibt sich das Verkaufs- oder Fertigungsgewicht eines Artikels.

glasmaterialkosten" zusammengefaßt. Erzeugungsbedingte Verluste (Schmelzverluste usw.) sind eingeschlossen, etwaige Zuschläge (Farb- und Bleizuschläge[54]) dagegen nicht.

Die einwandfreie Ermittlung der Rohglasmaterialkosten erfolgt auf der Grundlage der von den Chemikern des Betriebes festzulegenden Gemengesätze[55]); denn sie sind für die Höhe des Verbrauches der einzelnen Rohglasmaterialien entscheidend. Die Zahl der eingelegten Gemenge je Ofen muß aus dem technischen Hüttenbericht, der täglich erscheint, ohne weiteres zu entnehmen sein. Die von der Betriebsbuchhaltung laufend, wöchentlich oder am Monatsende vorzunehmende Multiplikation der Gemengesätze mit der für einen Ofen benötigten Gemengezahl ergibt die Summe der hier verbrauchten Rohglasmaterialien.

Ein Vergleich der auf diese Weise ermittelten Ergebnisse mit dem tatsächlichen Verbrauch führt jedoch zur Feststellung recht beträchtlicher Unterschiede. Diese Tatsache läßt sich auf verschiedene Ursachen zurückzuführen:

Zunächst ist zu beachten, daß der am Ofen verbrauchte Sand einen geringeren Feuchtigkeitsgehalt als der eingekaufte Sand aufweist. Daher kann man es nicht umgehen, die erforderliche Sandmenge lt. Gemengesatz um einen erfahrungsgemäßen Gewichtszuschlag zu erhöhen, um die tatsächlich benötigte feuchte Sandmenge festzustellen, die den Einkaufsrechnungen und dementsprechend den Belastungen der Lagerkarte „Sand" zugrunde liegt.

Bei der Bemessung des Gewichtszuschlages zur Deckung des entstehenden Feuchtigkeitsverlustes vom Waggon bis zum „Einlegen" in den Ofen ist größte Vorsicht am Platze, da der Feuchtigkeitsgehalt des eingekauften Sandes und dementsprechend das Ausmaß der Trocknung innerhalb des Betriebes beträchtlichen Schwankungen unterworfen ist.

Die Lagerkarte „Sand" wird zunächst nach den Mengenangaben der Eingangsrechnungen belastet. Von diesem verbuchten Bestand an feuchtem Sand, dem noch der Anfangsvorrat zuzurechnen ist, wird der Verbrauch an trockenem Sand lt. Gemengesatz in Abzug gebracht. Der sich am Ende eines Rechnungsabschnitts ergebende Saldo zwischen dem Buch- und Inventurbestand entspricht dem Ausmaß der Trocknung einschließlich des sonstigen Schwundes. Dieser Saldo wird

---

[54]) Sie werden als Sonderkosten berücksichtigt.

[55]) Ein Gemengesatz zeigt die für das einzelne Gemenge erforderliche Zusammensetzung der Rohglasmaterialien an.

zu dem Gewicht des verbrauchten trockenen Sandes ins Verhältnis gesetzt und ergibt den gewichtsmäßigen „Soll"-Zuschlag. Die Angemessenheit dieses Zuschlages geht aus dem sich beim nächsten Abschluß ergebenden Saldo zwischen Buch- und Istbestand hervor. Überschreitet dieser Saldo die nach einiger Zeit ohne Schwierigkeiten festzulegenden Abweichungsgrenzen (= Toleranz) erheblich, so ist eine eingehende Untersuchung am Platze. Solange jedoch ein beispielsweise festgesetzter Gewichtszuschlag von 5 % den Feuchtigkeitsverlust und sonstigen Schwund innerhalb eines größeren Rechnungszeitraums (Halbjahr oder Jahr) annähernd deckt, ist trotz vorübergehender Abweichungen keine Veranlassung zur Abänderung dieses Satzes gegeben.

Außer den Feuchtigkeits- und sonstigen Verlusten des Sandes sind auch die bei den übrigen Rohglasmaterialien nicht vermeidbaren Staubverluste zu beachten. Mengenmäßig erreichen sie bei weitem nicht das Ausmaß der Sandverluste, wertmäßig sind sie dagegen infolge des höheren Preises dieser Stoffe von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Die Berücksichtigung der Staubverluste erfolgt in entsprechender Weise durch einen gewichtsmäßigen „Soll"-Zuschlag.

Die Ermittlung der Materialkosten je kg Rohglas setzt eine zuverlässige Feststellung der an einem Ofen gewonnenen Rohglasmenge voraus. Hierbei dürfen die während der Rohfertigung auftretenden Schmelz- und Kehrverluste, wie auch die am Ofen anfallenden Brocken und Scherben nicht unberücksichtigt bleiben. Sie sind zu einem Erfahrungssatz von dem Gewicht der eingelegten Rohglasmaterialien lt. Gemengesatz in Abzug zu bringen. An dieser Stelle ist von dem Materialverbrauch lt. Gemengesatz auszugehen[56]), der nicht dem tatsächlichen Lagerabgang, wohl aber der eingelegten Rohglasmaterialmenge entspricht; denn nur dann ist eine Ermittlung der erzeugten Rohglasmenge eines Ofens möglich. Bei der Bewertung des gewonnenen Rohglases können selbstverständlich die entstandenen Feuchtigkeits- und Staubverluste nicht unberücksichtigt bleiben. Die Rohglasmaterialmenge lt. Gemengesatz ist daher zu festen Verrechnungspreisen zu bewerten, die einen Zuschlag für diese Verluste enthalten. Die Multiplikation der verbrauchten Materialien lt. Gemengesatz mit diesen Verrechnungspreisen ergibt die Materialkosten der am Ofen gewonnenen Rohglasmenge.

Die umstehende Übersicht faßt die Ergebnisse der lückenlosen Ermittlung des Rohglases und seiner Materialkosten zusammen:

---

[56]) Im Gegensatz zur Lagerkarte, die eine Ermittlung des gesamten Materialverbrauchs (eingelegte Materialien einschließlich der bis zum Ofen anfallenden Feuchtigkeits- und Staubverluste) verlangt.

Übersicht Nr. 3.

Ermittlung der Rohglasmaterialien eines Ofens.

Text	Menge kg	Verr.-Preis incl. Zuschlag RM	Wert RM
Rohglasmaterialien (Gemengesatz × Gemengezahl	×	×	×
·/. Schmelzverlust	×	—	—
·/. Brocken- und Kehrverlust	×	—	—
·/. Ofenscherben	×	—	—
Rohglasmaterialkosten	×	×	×
100 kg Rohglas	—	—	×

Wie aus der Darstellung ersichtlich ist, werden Schmelz-, Brocken- und Kehrverluste neben den am Ofen anfallenden Scherben nur gewichtsmäßig berücksichtigt. Der Zuschlag auf den Verrechnungspreis dient zur Deckung der Feuchtigkeits- und Staubverluste. Die sich in der Mengenspalte ergebende Summe entspricht dem Gewicht der Rohglaserzeugung dieses Ofens.

Die auf diese Weise ermittelten Materialkosten des Rohglases sind jedoch für die nach dem Verfahren der Divisionskalkulation erfolgende Verrechnung auf die Kostenträger noch nicht verwendbar; denn hierzu ist eine Beseitigung der unterschiedlichen Zusammensetzung der Rohglasmaterialkosten für die einzelnen Erzeugniseinheiten unbedingt erforderlich. Der Weg zur Lösung dieser Aufgabe geht aus dem folgenden praktischen Beispiel hervor:

Übersicht Nr. 4.

Rohglas Ofen I.

Text	Verrechnungspreis (incl. Zuschlag)	Hell: 100 kg Gemenge		Farbig: 50 kg Gemenge		Insgesamt: 150 kg Gemenge	
Rohglasmaterialien	je 100 kg	kg	RM	kg	RM	kg	RM
Sand Soda usw.							
Rohglas Mat. lt. Gemengesatz		1 760	800	1 925	1 400	3 685	2 200
·/. Schmelzverlust ·/. Brocken und Kehrverlust ·/. Ofenscherben		160		175		235	
Rohglas Mat. Kosten		1 600	800	1 750	1 400	3 350	2 200
100 kg Rohglas		—	50	—	80		

Übersicht Nr. 5.

Rohglasmaterialkosten (Sammelkonto).

Ofen	Glasart	Menge	Wert	Wert je 100 kg	Text	RM
		kg	RM	RM		
I	Hellglas	1600	800	50	Gest. Rohglas zum durchschnittl. Hellglaspreis	
II	„	800	408	51		
III	„	2000	992	49,60		
I/II/III	Gest. Hellglas	4100	2200	50	9200 kg à RM 0.50	4600
I	Farbglas	1750	1400	80		
II	„	2100	2100	100		
III	„	950	570	60		
I/II/III	Gest. Farbglas	4800	4070	84,79	Saldo: Farbglaszuschlag	1670
I/II/III	Gesamt-Rohglas	9200	6270	—	—	6270

Die Materialkosten der innerhalb eines bestimmten Zeitraumes gewonnenen Rohglasmenge der einzelnen Öfen werden auf besonderen Konten („Rohglas Ofen 1" usw.) ermittelt. Hell- und Farbglaserzeugung sind jedoch getrennt zu erfassen, um die Hellglaskosten für jeden Ofen feststellen zu können. Die Ergebnisse werden in den beiden letzten Spalten zusammengefaßt und von hier aus dem Sammelkonto „Rohglasmaterialkosten" belastet. Hier erfolgt die Ermittlung der durchschnittlichen Kosten je kg Hellglaserzeugung (50) für alle in Betrieb befindlichen Öfen. Bei der Errechnung ist das unterschiedliche „Gewicht" der auf den einzelnen Ofenkonten festgestellten Endziffern zu beachten. Die sich für das Hellglas ergebenden Durchschnittskosten sind keinen übermäßig großen Schwankungen unterworfen, da die Zusammensetzung der Hellglasgemenge als nahezu unveränderlich angesehen werden kann. Aus diesem Grunde erscheint es als zweckmäßig, die durchschnittlichen Hellglaskosten auch zur Bewertung der Farbglasgemenge heranzuziehen, zumal sich deren Zusammensetzung lediglich hinsichtlich der zur Färbung erforderlichen Zusätze von den Hellglasmengen unterscheidet.

Das Ergebnis der Multiplikation des auf dem Sammelkonto ermittelten Gesamtgewichts der Rohglaserzeugung aller Öfen (soweit es sich um Hell- und Farbglas handelt) mit dem ermittelten Durchschnittswert je kg Hellglas (4600) wird den auf der Sollseite dieses Sammelkontos errechneten Gesamtmaterialkosten der soeben erwähnten Rohglaserzeugung (6270) gegenübergestellt. Der sich ergebende Unterschied (1670) entspricht den gesamten Mehrkosten aller erzeugten Farbgläser. Die getrennte Ermittlung der Farbzuschläge für jede Farbglasart dürfte die wirtschaftlich vertretbaren Grenzen überschreiten, zumal die von den Chemikern festzulegenden Gemengesätze der Artikelkalkulation ausreichende Anhaltspunkte für die sehr unterschiedlichen Mehrkosten der einzelnen Farbgläser bieten.

Werden außer dem Hell- und Farbglas noch andere Glasarten wie Blei- und Konservenglas gewonnen, so läßt sich teilweise eine besondere Erfassung der Rohglasmaterialkosten dieser Glassorten nicht umgehen.

Die Rohglasmaterialkosten des Bleiglases weisen keine grundsätzlich abweichende Zusammensetzung gegenüber denen des Hellglases auf. Das Bleiglas erfordert lediglich einen wert- und mengenmäßig bekannten Zusatz (Bleimennige usw.), dessen Höhe nur unwesentlichen Schwankungen unterworfen ist. Diese Tatsachen rechtfertigen es auch, das Bleirohglas zu den Hellglaskosten zu bewerten. Es wird daher der folgende Weg zur Erfassung der Rohglasmaterialkosten des Bleiglases vorgeschlagen:

Die Bleiglaserzeugung ist mengen- und wertmäßig in derselben Weise wie die Hellglaserzeugung — allerdings auf einem besonderen Konto — für jeden Ofen zu erfassen. Die Hellglaskosten des Blei-

glases werden auf das Sammelkonto „Rohglasmaterialkosten" übernommen. Die auf den Ofenkonten verbleibenden Bleizuschlagskosten sind dagegen auf ein besonderes Bestandskonto „Bleizuschlag" weiterzuleiten, von dem aus die Verrechnung auf die einzelnen Artikel erfolgt.

Die Erfassung der Rohglasmaterialkosten der Konservengläser ist nach den für das Hellglas maßgebenden Grundsätzen vorzunehmen. Infolge der abweichenden Zusammensetzung der Konservenglasgemenge ergibt sich jedoch ein abweichender Kostenwert, der durchweg unter den Rohglasmaterialkosten des Hellglases liegt und eine getrennte Erfassung und Verrechnung erforderlich macht.

bb) Übrige Gemeinmaterialien.

Die Erfassung des Verbrauchs weiterer Gemeinmaterialien macht teilweise die Einführung von Materialentnahmescheinen erforderlich. Sie sind von der Lagerverwaltung auszustellen und müssen zum mindesten Angaben über die Art des Materials, den Tag der Anforderung und die verbrauchende Kostenstelle enthalten.

Um jedoch eine zu große Zettelwirtschaft zu vermeiden, dürfte es als vorteilhafter erscheinen, alle an einem Tage benötigten Materialien mit denselben Angaben auf einer Liste zusammenzustellen, die der Betriebsbuchhaltung am nächsten Morgen zugeleitet wird, damit hier die erforderlichen Buchungen erfolgen können. Eine übersichtliche Zusammenfassung des wert- und mengenmäßigen Materialverbrauchs bedingt die Einrichtung einer Lagerkartei. Sie ist nach den verschiedenen Materialarten zu ordnen und von der Betriebsbuchhaltung zu führen[57]). Zur Belastung der Lagerkarten sind die Eingangsrechnungen als Buchungsunterlage heranzuziehen. Die Erkennung wird nach der täglich aufgestellten Materialverbrauchsliste vorgenommen. Zweckmäßigerweise sind diese Buchungsbelege mit laufenden Nummern zu versehen, um jederzeit das Fehlen einer Unterlage feststellen zu können.

Es ist nicht unbedingt erforderlich, daß der Betriebsbuchhaltung an jedem Tage eine derartige Liste übermittelt wird. Aus Gründen der Arbeitsersparnis und Verringerung der Fehlermöglichkeiten dürfte eine wöchentliche oder monatliche Materialverbrauchszusammenstellung zu bevorzugen sein. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß eine monatliche Liste der verbrauchten Materialien es nicht gestattet, einen etwaigen Materialbedarf rechtzeitig festzustellen und der Einkaufsabteilung zu melden. Außerdem sind die erforderlichen Buchungen

[57]) Es ist auch durchaus denkbar, daß die Lagerverwaltung mit der Führung der Lagerkartei betraut wird. In diesem Falle sind der Betriebsbuchhaltung am Wochen- oder Monatsende die erforderlichen Angaben zu übermitteln.

an dem ohnehin schon überlasteten Monatsende vorzunehmen und verzögern damit die Feststellung der Monatsergebnisse nicht unbeträchtlich. Aus diesen Gründen wird hier die wöchentliche Sammlung und Verbuchung des Materialverbrauchs befürwortet.

Ergibt sich auf der Lagerkarte nach der Verbuchung des wöchentlichen Materialabganges ein Bestand, der den erfahrungsgemäßen Mindestvorrat unterschreitet, so ist die betreffende Lagerkarte auszusondern oder irgendwie kenntlich zu machen (durch Reiter oder dergl.). Der Einkaufsabteilung wird eine Bedarfsmeldung übermittelt und zugleich in der betreffenden Lagerkarte vermerkt. Sobald das angeforderte Material eintrifft, ist die Karte wieder einzuordnen oder der Reiter zu entfernen.

Nicht für alle Materialien erscheint die bisher geschilderte Erfassungsweise als zweckmäßig. Die Kohlen gelangen z. B. unmittelbar zum Verbrauch[58]). Der Betriebsbuchhaltung wird alltäglich eine Verlademeldung zugeleitet. Am Monatsende läßt sich der noch vorhandene Bestand unschwer feststellen: Anfangsbestand + Verladung ⁄ Endbestand = Verbrauch.

Diese Ermittlungsart dürfte jedoch den Anforderungen der Selbstkostenrechnung kaum gerecht werden und ist daher besser durch ein ebenso einfach zu handhabendes Verfahren zu ersetzen: Erfassung des Materialverbrauchs durch „Soll"-Zahlen. Die zur Rohfertigung (ohne Verwärmung benötigte Kohlenmenge steht in einer derart engen Beziehung zum erzeugten Rohglasgewicht, daß von dessen Höhe ohne weiteres auf den Umfang des Verbrauchs dieser Materialart geschlossen werden kann. In ähnlicher Weise lassen sich die zum Verwärmen und für die Dampferzeugung erforderlichen Kohlenmengen feststellen. Der am Monatsende verbliebene Lagerbestand ist mit dem Buchbestand zu vergleichen. Der sich ergebende Unterschied kann nach einiger Zeit als Maßstab der mehr oder weniger wirtschaftlichen Verwendung dieser Materialart herangezogen werden. Soweit es sich ermöglichen läßt, ist in allen Fällen die Erfassung mit „Soll"-Zahlen zu bevorzugen; denn sie erlaubt eine verhältnismäßig zuverlässige Feststellung des Materialverbrauchs jeder Betriebsabteilung, macht jede Zettelwirtschaft überflüssig und ermöglicht die Überwachung der Wirtschaftlichkeit im Verbrauch. Die wichtigste Voraussetzung für die Anwendung dieses Verfahrens bildet das Vorhandensein einer wirklich einwandfreien Beziehungsgröße. Die größere Genauigkeit und die Möglichkeit der laufenden Überwachung des tatsächlichen Materialvorrats sprechen allerdings für die Erfassung mit Hilfe der Materialverbrauchslisten.

Die Bewertung des festgestellten Materialverbrauchs erfolgt auf der Grundlage fester Verrechnungspreise. Sie sind sowohl für die Belastung als auch die Erkennung der Lagerkarten maßgebend.

---

[58]) Von der Haltung eines kleinen Lagerbestandes abgesehen.

III. Gliederung der Kosten in fixe und proportionale Kostenarten

Zur Ausschaltung der störenden Einflüsse des wechselnden Beschäftigungsgrades auf die Kostengestaltung der Hohlglashütten ist eine Gliederung der Kosten entsprechend ihrem Verhalten gegenüber den Beschäftigungsschwankungen vorzunehmen. Es sind folgende Kostenarten[59]) zu unterscheiden:

Proportionale Kosten: Sie verändern sich in demselben Verhältnis wie der Beschäftigungsgrad.

Fixe Kosten: Sie lassen sich in ihrer Höhe so gut wie gar nicht durch etwaige Beschäftigungsschwankungen beeinflussen.

Unterproportionale Kosten: Sie steigen und fallen weniger als der Beschäftigungsgrad.

Überproportionale Kosten: Sie verändern sich stärker als der Beschäftigungsgrad.

Gründe der Wirtschaftlichkeit zwingen jedoch dazu, sich auf eine Gliederung der Kosten in fixe und proportionale Kostenarten zu beschränken, zumal diese Unterscheidung den kalkulatorischen Anforderungen genügt und darüber hinaus die Selbstkostenrechnung keinerlei nennenswerte Vorteile aus einer gesonderten Herausstellung der unter- und überproportionalen Kosten zu ziehen vermag.

Diese Gründe bewirken, daß die unter- und überproportionalen Kosten entsprechend ihrer mehr oder weniger engen Verwandtschaft entweder den proportionalen oder fixen Kosten zuzurechnen sind, d. h. die stark unterproportionalen werden den fixen Kosten[60]), die schwach unterproportionalen und überproportionalen den proportionalen Kosten zugeteilt[61]).

Die Entscheidung darüber, welche Gemeinkosten[62]) als fix oder proportional anzusehen sind, kann in Zweifelsfällen erst dann getroffen werden, wenn ein ausreichend langer Beobachtungszeitraum und einwandfreier Maßstab zur Messung des Beschäftigungsgrades gegeben ist.

Diese Voraussetzungen lassen sich ohne übergroße Schwierigkeiten erfüllen.

---

[59]) Hellener, J.: „Kalkulation in Handel und Industrie", Berlin-Wien 1931, S. 56 ff.

[60]) Zumal die fixen Kosten gewissermaßen den Grenzfall der unterproportionalen Kosten darstellen.

[61]) Näheres siehe Schmalenbach, E.: „Selbstkostenrechnung und Preispolitik", 6. Auflage, Leipzig 1934, S. 49.

[62]) Die Einzelkosten sind selbstverständlich als unbedingt proportional anzusehen.

Die später zur Darstellung gelangende Bruttoerfolgsübersicht auf Zahlentafeln[63]) läßt sich ohne Schwierigkeiten dahin ausbauen, daß eine einwandfreie Überwachung jeder einzelnen Kostenart über beliebig lange Zeiträume hinaus gewährleistet ist.

Von einem einheitlichen Beschäftigungsgrad aller Betriebsteile kann allerdings innerhalb der Hohlglashütten nur selten die Rede sein, obwohl er als ständig zu erstrebendes Ziel der Betriebs- und Preispolitik einer Unternehmung zu gelten hat; denn nur im Falle der Normalbeschäftigung aller Betriebsabteilungen besteht die Möglichkeit, jemals die Zone der geringsten Kosten zu erreichen.

Die Ermittlung eines besonderen Beschäftigungsgrades für jede Kostenstelle und die Gliederung der dort anfallenden Gemeinkosten in fixe und proportionale Kostenarten überschreitet die wirtschaftlich vertretbaren Grenzen, selbst bei Berücksichtigung der Tatsache, daß einzelne Gemeinkostenarten nicht für alle Stellen, die sie durchströmen, als unveränderlich proportional oder fix anzusehen sind (Reparaturen usw.). Diese wirtschaftlich bedingte Einschränkung führt zu keiner Beeinträchtigung der Genauigkeit, da bei der Aufteilung der Gemeinkosten nach ihrem Verhalten gegenüber den Beschäftigungsschwankungen von vornherein dem Grundsatz der Einfachheit der Vorrang eingeräumt worden ist, indem auf die getrennte Berücksichtigung der unter- und überproportionalen Kosten verzichtet wurde.

Für die zum Aufgabenbereich der Rohfertigung gehörenden Betriebsteile läßt sich die Gliederung der auf sie entfallenden Kosten in fixe und proportionale Kostenarten nach ihrem Verhalten gegenüber der jeweils gewonnenen Rohglasmenge durchführen. Das bei normaler Ausnutzung aller vorhandenen Öfen — soweit sie als betriebsfähig anzusprechen sind — gewonnene Rohglas (kg) ist gleich 100 zu setzen. Das Verhältnis der tatsächlich erzeugten Rohglasmenge zu dieser normalen Größe entspricht dem für die Aufgliederung der Kosten in fixe und proportionale Kostenarten maßgebenden Beschäftigungsgrad.

Bei der Festlegung der Normalbeschäftigung (100) muß die durchschnittlich während eines Rechnungszeitraumes gebundene Leistungsfähigkeit der in Reparatur befindlichen Öfen in Rechnung gestellt werden.

Die Kosten der Ofeneinheiten an sich sind — von den Bereitschaftskoften abgesehen[64]) — als erzeugungsabhängig und damit als proportional anzusprechen; denn sie kommen bei der Stillegung eines Ofens restlos in Wegfall.

---

[63]) Siehe S. 98 ff.

[64]) Bereitschaftskosten: Abschreibungen der Ofengebäude (nicht der aufgewendeten Ofenbaukosten), Verzinsung der durch die Ofeneinheiten (Gebäude, Ofen, Ofenwerkzeuge usw.) gebundenen Kapitalien usw.

Der für die Aufgliederung der Veredelungskosten heranzuziehende Beschäftigungsgrad der Veredelungsbetriebe entspricht dem Verhältnis der tatsächlich anfallenden Einzellöhne zu der normal zu berücksichtigenden Einzellohnsumme. Das Lohnbüro liefert die hierzu erforderlichen Unterlagen (Abteilungslohnlisten).

Die Kosten der Verwaltung sind durchweg als fix anzusprechen. Aus diesem Grunde erübrigt sich die Feststellung eines besonderen Beschäftigungsgrades, zumal ohnehin die Möglichkeit besteht, die ausschließlich zur Verwaltung eines bestimmten betrieblichen Aufgabenbereiches aufgewendeten Kosten zu dem Beschäftigungsgrad desselben in Vergleich zu setzen.

Die Unterscheidung von proportionalen und fixen Kosten der Lagerung bereitet keine nennenswerten Schwierigkeiten, so daß sich auch hier die Ermittlung eines besonderen Beschäftigungsgrades erübrigt.

Die Kosten des Vertriebs sind mit dem Vertriebsgrad zu vergleichen, der sich aus der Gegenüberstellung der tatsächlichen proportionalen Kosten mit den normalen proportionalen Kosten aller zum Versand gelangenden Artikel ergibt. Die hierzu erforderlichen Unterlagen werden von der Versandstatistik zur Verfügung gestellt.

Nach Ablauf eines Rechnungsjahres dürfte sich die Zugehörigkeit sämtlicher Kosten zu den fixen oder proportionalen Kostenarten ohne übergroße Ungenauigkeiten entscheiden lassen.

Im einzelnen wird sich etwa folgende Gruppierung der Kosten ergeben:

Fixe Kosten.

Abschreibungen (Verkehrsmittel ausgenommen),
Zinsen für Anlage- und Betriebskapital,
Besitzsteuern,
Personal- und Sachversicherungen,
Büromaterialien,
Reinigungsmaterialien,
Gehälter + soziale Lasten,
Löhne für Reinigungs- und Überwachungspersonal (+ soziale Lasten),
Heizungskosten,
Beleuchtungskosten,
Wasserverbrauch,
Große Reparaturen,
Instandhaltungskosten der Verwaltungsräume,
Miete und Pacht,
Gleisanschluß,
Telefongebühr,
Telegraphen- und Postgebühren,

Patentgebühren,
Verbands- und Kartellbeiträge,
Zeitungen, Zeitschriften usw.,
Spenden,
Pensionen,
Reisekosten,
Werbekosten,
Revisions- und Treuhandarbeiten,
Vertragsstrafen,
Prozeßgebühren,
Sonstiges (vornehmlich Verwaltungskosten).

Proportionale Kosten[65]).

Einzellöhne + soziale Lasten,
Gewichtsabhängige Rohglaskosten,
Lohnabhängige Rohglaskosten,
Lohnabhängige Veredelungskosten,
Dekormaterialen,
Kaltätze-Materialien,
Farbzuschläge,
Bleizuschläge,
Verpackungsmaterialien,
Lager- und Versandlöhne,
Provision,
Umsatzsteuer,
Debitorenausfall usw.

IV. Verteilung der Gemeinkosten auf Kostenstellen.

Sollen die Gemeinkosten den Kostenträgern in einer Höhe belastet werden, die der tatsächlichen Gemeinkostenverursachung derselben entspricht, so läßt es sich nicht umgehen, zunächst eine Verteilung auf Kostenstellen vorzunehmen. Sie bildet die unmittelbare Vorbereitung für die Verrechnung auf die Erzeugniseinheiten.

Einzelkosten bedürfen keiner derartigen Verteilung, da sie den Konten der Kostenträger unmittelbar unter Umgehung der Kostenstellen belastet und von dort den einzelnen Artikeln zugemessen werden. Der in dieser Arbeit befürwortete Grundsatz der Kalkulation mit dem Bruttogewinnzuschlag läßt es als zweckmäßig erscheinen, die weniger weitgehende Aufgliederung der fixen Gemeinkosten getrennt von der Verteilung der proportionalen Gemeinkosten zur Darstellung zu bringen.

---

[65]) Weitere Unterteilung der hier angeführten Kostenarten siehe S. 56 ff. und Kontenschaubild (Anhang).

1. Fixe Gemeinkosten.

a) Verteilung nach den Kostenstellen der betrieblichen Grundfunktionen.

Die an die Verteilung der fixen Gemeinkosten gestellten Anforderungen sind verschiedener Art. Zunächst gilt es, die Voraussetzungen für eine einwandfreie, mit möglichst geringem Kostenaufwand durchzuführende Verrechnung auf die Erzeugniseinheiten zu schaffen. Zur Erreichung dieses Zieles würde es genügen, die einzelnen Betriebsteile und die auf sie entfallenden fixen Gemeinkosten entsprechend den drei Hauptbeschäftigungsströmen innerhalb der Betriebseinheit (Rohfertigung, Veredelung und Vertrieb) zu gruppieren. Damit wäre die Voraussetzung gegeben, die es erlauben würde, die zur Ermittlung der drei Beschäftigungsgrade dienenden Maßeinheiten (Rohglasgewicht, Einzellöhne bzw. Einzellohnstunden und proportionaler Kostenwert der Erzeugniseinheiten) zugleich für die Verrechnung der fixen Gemeinkosten auf die einzelnen Artikel heranzuziehen.

Diese angedeutete Dreiteilung der fixen Gemeinkosten würde es zudem ermöglichen, jeden zum Verkauf gelangenden Gegenstand lediglich mit den fixen Gemeinkosten der Betriebsabteilungen zu belasten, die er tatsächlich durchlaufen hat und das in einer Höhe, die dem Ausmaß der jeweiligen Inanspruchnahme entspricht[66]); denn die Höhe des auf jeden Artikel entfallenden Anteiles der zur Feststellung der drei Beschäftigungsgrade dienenden Maßeinheiten bringt diese Dinge in einwandfreier Weise zum Ausdruck, d. h. durchläuft ein bestimmter Gegenstand z. B. einen Betriebsteil (Schleiferei), der einer der drei Gruppen (in diesem Fall der Veredelung) angehört, so verursacht der Artikel einen gewissen Einzellohnaufwand, in dessen Höhe das Ausmaß der Inanspruchnahme der betreffenden Betriebsabteilung (Schleiferei) zum Ausdruck kommt. Die Einzellöhne sind es aber, die zugleich als Maßeinheit für die Feststellung des Beschäftigungsgrades dieses Betriebsteiles (Schleiferei) und der gesamten Gruppe (Veredelung) dienen. Die diesem betrieblichen Aufgabenbereich zugeteilten fixen Gemeinkosten würden den einzelnen Artikeln nach dieser Maßeinheit auf der Grundlage der Normalbeschäftigung zuzumessen sein.

Die Vorwegnahme dieser in das Gebiet der Verrechnung fallenden Dinge erweist sich als notwendig, um eine Beurteilung der hier vorgeschlagenen Verteilungsweise der fixen Gemeinkosten zu ermöglichen.

Die erwähnte Dreiteilung der fixen Gemeinkosten genügt über die bisher angeführten Anforderungen hinaus ebenfalls den Vorschriften des § 261 HGB., die eine getrennte Feststellung der fixen Gemein-

---

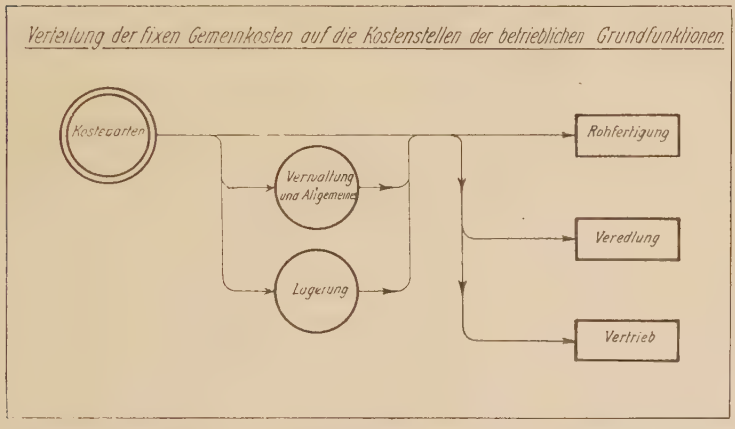
[66]) Von unwesentlichen Ungenauigkeiten abgesehen.

kosten des Vertriebes verlangen, indem die Einbeziehung aller Vertriebskosten in die Herstellungskosten für den Fall der Bilanzierung ausdrücklich untersagt wird.

Lassen sich aber die anfallenden fixen Gemeinkosten tatsächlich in einfacher und einwandfreier Weise auf die drei Betriebsgruppen Rohfertigung, Veredelung und Vertrieb verteilen?

Diese Frage ist mit Ausnahme der Verwaltungskosten zu bejahen. Im einzelnen ergibt sich das folgende Bild:

Übersicht Nr. 6.



Zunächst erfolgt die Gruppierung der fixen Gemeinkostenarten nach den schon früher herausgestellten fünf Grundfunktionen[67]). Die für sie vorgesehenen Konten sind ihrem Wesen nach als Kostenstellen anzusprechen, da sie der Sammlung und Verteilung der fixen Kosten zu einem wirtschaftlich vertretbaren Zweck dienen. Die Konten der Lager- und Verwaltungsfunktion sind als Vorkostenstellen, die Konten der übrigen Funktionen dagegen als Endkostenstellen anzusehen, da sie einen eigenen Verrechnungsmaßstab zum Enderzeugnis aufweisen. Die Verteilung der fixen Gemeinkosten auf die Kostenstellen der erwähnten Aufgabenbereiche bereitet keinerlei nennenswerte Schwierigkeiten, zumal diejenigen Kostenarten, die als Betriebsgemeinkosten anzusprechen sind und solche, die einen nur schwer zu ermittelnden einwandfreien Verteilungsschlüssel erfordern, den Verwaltungskosten zugeteilt werden (z. B. fixe Kosten der Verkehrseinrichtungen, Gleisanschluß, Miete und Pacht, Spenden usw.).

Die zweite Stufe der Verteilung bildet die Weiterleitung der auf den Vorkostenstellen gesammelten fixen Gemeinkostenarten nach den Endkostenstellen, von denen aus die Verrechnung auf die Erzeugnis-

[67]) Sieh S. 13.

einheiten erfolgen kann. Dieser Schritt bedingt wesentlich größere Schwierigkeiten.

Die fixen Lagerkosten der Rohfertigung entsprechen dem festen Aufwand zur Sicherstellung der Lagerung von außen bezogener Materialien der Rohfertigung und selbsterstellter Fertigungsbetriebsstoffe (Häfen, Formen usw.), während auf die Veredelung lediglich die fixen Kosten zur Lagerung von außen bezogener Veredelungsmaterialien entfallen. Die in nahezu unveränderter Höhe anfallenden Aufwendungen zur Ermöglichung der Fertigwarenlagerung sind den fixen Lagerkosten des Vertriebs gleichzusetzen, da sowohl die von außen hereinströmenden Vertriebsmaterialien (Holz usw.) als auch die halbfertigen Erzeugnisse und die zum Vertrieb erstellten eigenen Betriebsstoffe (Holzwolle usw.) keine nennenswerten Lagerkosten verursachen.

Die Verwaltungs- und allgemeinen Kosten sind fertigungs- und vertriebsbedingt. Sie dürfen also nicht ohne weiteres den Vertriebskosten zugeteilt werden, wie es durchweg in den Hohlglashütten üblich ist. Sehr häufig wird die Höhe dieser fixen Kosten entscheidend durch die Fertigung bestimmt (z. B. die fixen Kosten der inner- und außerbetrieblichen Verkehrseinrichtungen). Aus diesem Grunde und um den Bewertungsvorschriften des § 261 c HGB. zu genügen, ist eine Aufteilung der Verwaltungs- und allgemeinen Kosten nicht zu umgehen. Die erforderlichen Schlüssel können nur auf der Grundlage längerer Erfahrung festgelegt werden. Als Beispiel sei die Verteilung der fixen Gleisanschlußkosten angeführt:

Sie erfolgt entsprechend dem Verhältnis der Zahl derjenigen Eisenbahnwagen, die für die Fertigung notwendige Stoffe in den Betrieb befördern, zu der Wagenzahl, die der Vertrieb erfordert[68]). Der sich ergebende Verteilungsschlüssel wird jedoch nur dann den tatsächlichen Verhältnissen gerecht, wenn er das Ergebnis eines längeren Beobachtungszeitraumes darstellt, der den Ausgleich vorübergehender Schwankungen ermöglicht. Die auf die Fertigung entfallenden Gleisanschlußkosten sind entsprechend dem Verhältnis der proportionalen Kosten der Rohfertigung und der Veredlung aufzuteilen. Derartige Schlüssel genügen trotz nicht zu leugnender kleiner Ungenauigkeiten den Ansprüchen, die an die Genauigkeit der Verteilung der fixen Verwaltungs- und allgemeinen Kosten gestellt werden müssen. In besonders schwierig gelagerten Verteilungsfällen ist es durchaus ver-

---

[68]) Eine Inbeziehungsetzung der während eines größeren Rechnungszeitraumes verbrauchten Materialmenge (kg) zu dem Versandgewicht der verkauften Artikel würde einen falschen Schlüssel ergeben, da einerseits nicht alle Materialien mit der Bahn befördert werden und andererseits ein großer Teil des Versandes durch den Kraftwagen oder auf anderem Wege erfolgt.

tretbar, die betreffenden Kostenarten den fixen Vertriebskosten zuzurechnen (Spenden usw.).

Die aus der Übersicht Nr. 6, S. 53, erkennbaren Verteilungswege für die fixen Gemeinkosten entsprechen den Anforderungen der Selbstkostenrechnung und bieten die erforderlichen Voraussetzungen zur monatlichen Feststellung der Beschäftigungsauswirkungen auf die Rohfertigung, Veredelung und den Vertrieb; aber diese Dreiteilung macht einen zweifachen fixen Kostenzuschlag (für die fixen Kosten der Rohfertigung und Veredlung) für jeden in das Fertigwarenlager strömenden Artikel und einen dreifachen Zuschlag (zur Deckung der fixen Kosten der Rohfertigung, Veredlung und des Vertriebs) für jedes zum Verkauf gelangende Erzeugnis erforderlich. Zudem verlangt jeder dieser drei Zuschläge einen besonderen Maßstab (Rohglasgewicht, Einzellöhne bzw. Einzellohnstunden und proportionale Kosten der zum Versand gelangenden Artikel), nach dem die betreffenden fixen Kosten verrechnet werden. Diese Vielzahl von fixen Zuschlägen bedingt jedoch einen Kostenaufwand für die vorzunehmende Verteilung und die später erfolgende Verrechnung auf die Erzeugniseinheiten, dessen Höhe zum mindesten die Grenze der wirtschaftlichen Vertretbarkeit erreicht und in zahlreichen Fällen bei weitem überschreitet. Daher erscheint es als geboten, nach einer einfacheren Lösung zu suchen, zumal der Verteilung fixer Gemeinkosten für die hier befürwortete Kalkulation mit dem Bruttogewinnzuschlag eine weniger ausschlaggebende Bedeutung zukommt.

b) Verteilung auf Fertigung und Vertrieb.

Die oben erwähnten Gründe lassen die folgende Verteilungsweise als zweckmäßig erscheinen:

Es wird von vornherein lediglich zwischen fixen Fertigungs- und Vertriebsgemeinkosten unterschieden. Damit sind die gesetzlichen Vorschriften erfüllt. Darüber hinaus kann außerdem die unterschiedliche Inanspruchnahme der einzelnen Betriebsabteilungen durch die Erzeugniseinheiten berücksichtigt werden; denn sie kommt in der Höhe des jeweiligen proportionalen Kostenwertes der Fertigung oder des Versandes für jeden Artikel ausreichend genau zum Ausdruck. Bei der vorzunehmenden Verteilung ergeben sich für die Verwaltungs- und allgemeinen Kosten gewisse Schwierigkeiten, deren Lösung jedoch nicht unwesentlich dadurch erleichtert wird, daß an die Stelle der Dreiteilung die Zweiteilung dieser Kostenarten tritt. Zur Sicherstellung der einwandfreien Zweiteilung erscheint es als zweckmäßig, die zu verteilenden fixen Verwaltungs- und allgemeinen Kosten zunächst auf Vorkostenstellen („Allgemeine Betriebsstellen" und „Allgemeine Verwaltung") zu sammeln und von hier aus nach einem ihrer Entstehung gerecht werdenden Schlüssel auf die beiden vorgesehenen

Endkostenstellen „Fixe Fertigungsgemeinkosten" und „Fixe Vertriebsgemeinkosten" zu verteilen.

Diese vereinfachte Verteilung der fixen Gemeinkosten bedingt jedoch einen Verzicht auf die getrennte Überwachung der Auswirkungen des schwankenden Beschäftigungsgrades für die Aufgabenbereiche der Rohfertigung und Veredlung; denn die Höhe des proportionalen Kostenwertes der Fertigung ist das Ergebnis der Rohfertigung und Veredlung. Für die Beurteilung der fixen Vertriebskosten ergibt sich keinerlei Veränderung.

An die Stelle des zwei- bzw. dreifachen fixen Kostenzuschlages für die Artikelkalkulation tritt jetzt ein zweifacher, sofern die Erzeugnisse unmittelbar zum Verkauf gelangen. Die in das Fertigwarenlager fließenden Artikel machen sogar nur noch einen Zuschlag für die Deckung der fixen Kosten der Fertigung auf der Grundlage des proportionalen Kostenwertes der Fertigung notwendig. Erst beim Verkauf der Erzeugnisse erfolgt ein weiterer Zuschlag auf der Grundlage der proportionalen Kosten des Vertriebs zur Deckung der fixen Vertriebsgemeinkosten.

Die Vorzüge dieses ein- bzw. zweifachen Zuschlages gegenüber dem zuerst in Vorschlag gebrachten zwei- bzw. dreifachen Aufschlag[69]) liegen naturgemäß in der größeren Einfachheit, Übersichtlichkeit und Arbeitsersparnis sowohl bei der Verteilung der fixen Kosten auf Kostenstellen als auch bei der Verrechnung dieser Kostenarten auf den einzelnen Artikel.

2. Proportionale Gemeinkosten.

Die Verteilung der proportionalen Gemeinkosten auf die im einzelnen vorgesehenen Kostenstellen der Betriebseinheit bildet eine der Hauptaufgaben der Betriebsbuchhaltung, die vornehmlich kalkulatorischen Anforderungen gerecht zu werden versucht. Die mehr oder weniger einwandfreie Lösung dieser Aufgabe ist von ausschlaggebender Bedeutung für die Genauigkeit der zu ermittelnden proportionalen Gemeinkostenzuschläge der Selbstkostenrechnung; denn die auf einer Endkostenstelle zusammenströmenden proportionalen Gemeinkosten werden zu der jeweils geltenden Stellenzuschlagsgrundlage in Beziehung gesetzt und ergeben einen Zuschlag, der zugleich für die Kalkulation der Erzeugnisse Verwendung findet, die diese Endkostenstelle in Anspruch nehmen.

Darüber hinaus ist es gerade die Verteilung der proportionalen Gemeinkosten auf Kostenstellen, die eine weitgehende Überwachung der Betriebsgebarung erlaubt und die Ermittlung von „Soll"-Kosten

[69]) Siehe S. 52 ff.

(Vorkalkulationswerten) für die Betriebsteile ermöglicht, die keine unmittelbare Verbindung zum Enderzeugnis aufweisen.

Neben diesen Aufgaben hat die Verteilung die einheitliche Zusammensetzung der gewichtsabhängigen Rohglaskosten für alle Glaserzeugnisse sicherzustellen. Nur dann läßt es sich rechtfertigen, das Rohglasgewicht der einzelnen Artikel für diese Kostenarten als allein ausschlaggebenden Verrechnungsmaßstab heranzuziehen.

Die Aufgliederung der Betriebseinheit in Kostenstellen kennzeichnet das Ausmaß und den Weg der durchzuführenden Verteilung proportionaler Gemeinkosten. Für die Hohlglashütten wird folgende Kostenstellengliederung vorgeschlagen:

Es sind grundsätzlich drei Kostenstellengruppen (Vor-, Zwischen- und Endkostenstellen) zu unterscheiden, die sich auf die im Kontenplan der Betriebsbuchhaltung vorgesehenen Kontenklassen 6 und 7 verteilen. Die Vor- und Zwischenkostenstellen werden der Klasse 6, die Endkostenstellen der Klasse 7 zugewiesen, wie aus der folgenden Zusammenstellung zu ersehen ist:

Kontenklasse 6 (Vor- und Zwischenkostenstellen).

Vorkostenstellen:

Öfen

Hilfsstellen der Fertigung
- Generatoren
- Sandtrockenöfen
- Rohstoffbunker, Gemengekammer
- Luftdruckanlagen
- Formenputzerei
- Formenfabrik
- Tischlerei
- Hafenstube

Fuhrpark
- Innerbetrieblicher Verkehr
  - Elektrokarren
  - Rangiermaschinen
  - Sonstige
- Außerbetrieblicher Verkehr
  - Personenwagen
  - Motorräder
  - Lastkraftwagen
  - Fuhrwerk
  - Sonstige

Allgemeine Betriebsstellen
Fabrikgebäude
Hof
Gleisanschluß
Stromerzeugung
Dampferzeugung
Materiallager
Wohlfahrtseinrichtungen

Allgemeine Verwaltung
Buchhaltung
Kalkulation
Sonstige

Hilfsstellen des Vertriebs
Sägewerk und Kistenbau
Holzwolleerzeugung
Sonstige

Zwischenkostenstellen:
Rohglasmaterialkosten (Sammelkonto)
Ofenbaukosten
Hafenkosten

Kontenklasse 7 (Endkostenstellen).

Gewichtsabhängige Rohglaskosten
Hellglas
Konservenglas
Rohglasnebenkosten
Rohglaslöhne
Schmelzkohlen
Formenkosten

Lohnabhängige Rohglaskosten
Lohnabhängige Formungskosten (verwärmt)
Lohnabhängige Formungskosten (unverwärmt)

Lohnabhängige Veredlungskosten
Schleiferei
Eicherei
Sandbläserei
Säureätze
Kaltätze[70])
Dekorabteilung[70])
Einbinderei[70])

---

[70]) Bei diesen Abteilungen läßt sich eine gesonderte Verrechnung der hier anfallenden Materialien nicht umgehen.

Scherben
Innere Verpackung (Einbindereimaterialien)
Lager- und Versandlöhne
Proportionale Fertigungsgemeinkosten
Proportionale Vertriebsgemeinkosten
Fixe Fertigungsgemeinkosten
Fixe Vertriebsgemeinkosten.

Es handelt sich um Kostenstellen, die der Sammlung und Verteilung der angedeuteten Kostenartengruppen dienen.

Die zur Sicherstellung einer einwandfreien Zweiteilung fixer Gemeinkostenarten vorgesehenen Kostenstellen „Allgemeine Betriebsstellen" und „Allgemeine Verwaltung", die zugleich etwaigen Wünschen der Unternehmungs- oder Betriebsleitung hinsichtlich einer Überwachung der Kostengestaltung einzelner Betriebs- und Verwaltungsstellen Rechnung zu tragen vermögen, bedürfen hier keiner weiteren Erörterung. Es sei lediglich darauf hingewiesen, daß diese Kostenstellen ausschließlich der Sammlung und Verteilung dienen und daher Durchlaufskonten darstellen; denn sämtliche fixen Gemeinkostenarten strömen bekanntlich in voller Höhe auf die beiden Sammelkonten „Fixe Fertigungsgemeinkosten" und „Fixe Vertriebsgemeinkosten", von denen aus die Verrechnung auf die Erzeugniseinheiten erfolgt.

Die Vorkostenstellen des Fuhrparks dienen mit Ausnahme der „Personenwagen"[71]) und „Motorräder"[71]) sowohl der Sammlung und Verteilung fixer als auch proportionaler Gemeinkosten; denn aus Gründen der Arbeitsersparnis wird von der Einrichtung getrennter Stellen für proportionale und fixe Verkehrsgemeinkosten Abstand genommen, obwohl sie an sich erforderlich ist, da die anfallenden fixen Gemeinkosten des Fuhrparks fertigungs- und vertriebsbedingt sind und daher eine dementsprechende Schlüsselung verlangen. Da die fixen Verkehrskosten jedoch in ihrer vollen Höhe auf die Fertigung und den Vertrieb verteilt werden, können sie ohne jegliche Bedenken als Durchlaufsposten auf den im einzelnen vorgesehenen Kostenstellen des Fuhrparks erscheinen. Abgesehen von diesen Durchlaufsposten gleichen die Vorkostenstellen der inner- und außerbetrieblichen Verkehrsmittel durchaus den übrigen, die ausschließlich der Sammlung und Verteilung proportionaler Gemeinkosten dienen. Die folgende Übersicht bestätigt die bisherigen Ausführungen:

---

[71]) Die gesamten Kosten dieser Verkehrsmittel sind als fix in Rechnung zu stellen.

Übersicht Nr. 7.

Verteilung der Verkehrskosten.

Vorkostenstellen		Endkostenstellen
Lastkraftwagen		
Versicherung	100	100
Treibstoff	300	
Reparaturen	60	360
Fixe Fertigungsgem.-Kosten		50
Fixe Vertriebsgem.-Kosten		50
Wertabhg. Fertigsgem.-Kosten		180
Auto-Anfuhr		180

Es handelt sich um Kostenstellen, die der Sammlung und Verteilung der angedeuteten Kostenartengruppen dienen.

Die Kosten der Versicherung gelten in der obigen Übersicht als Beispiel der fixen Verkehrskosten und werden entsprechend der hier zugrundegelegten Annahme einer gleichen Beanspruchung der Lastkraftwagen durch die Fertigung und den Vertrieb gleichmäßig aufgeteilt. Der auf dem Konto „Lastkraftwagen" verbleibende Saldo entspricht den angefallenen proportionalen Kosten dieses Verkehrsmittels, deren nähere Verteilung an anderer Stelle dargelegt wird[72]).

Die Verteilung der proportionalen Gemeinkostenarten auf die im einzelnen eingerichteten Vorkostenstellen bereitet durchweg keine übermäßig großen Schwierigkeiten. Die Zahl der Verteilungsschlüssel wird bewußt niedrig gehalten, um die Ungenauigkeiten zu vermeiden, die eine schlüsselmäßige Aufteilung mit sich bringt.

Der Verbrauch an Gemeinmaterialien geht aus der wöchentlichen Materialverbrauchsliste hervor, auf der in senkrechter Anordnung die Materialarten (Material-Bestandskonten), in waagerechter Anordnung die zu belastenden Kostenstellen erscheinen. Besondere Beachtung verdienen die Rohglasmaterialien, deren Erfassung und Verteilung in bekannter Weise auf den Konten der Öfen (Rohglas-Ofen I usw.) und dem Sammelkonto „Rohglasmaterialkosten" erfolgt[73]).

Die jeweils verursachten Gemeinlöhne sind aus den wöchentlichen Abteilungs-Lohnlisten ersichtlich. Liegt eine solche jedoch für

[72]) Siehe S. 61 f.
[73]) Näheres siehe S. 40 ff.

die betreffende Stelle nicht vor oder handelt es sich um die Entlohnung von Arbeitern, die nur vorübergehend oder aushilfsweise in einem Betriebsteil Beschäftigung finden, so sind die ausgestellten Lohnzettel zur Belastung der einzelnen Vorkostenstellen heranzuziehen.

Die auf einen Betriebsteil entfallenden Reparaturmaterialien und Reparaturlöhne[74]) gehen aus den bei jeder durchgeführten Reparatur ausgestellten Zetteln bzw. aus den Eintragungen in ein besonderes Reparaturbuch hervor, das von jeder Betriebsabteilung geführt wird, die ständig über ihre eigentliche Tätigkeit hinaus mit der Ausführung im Betrieb notwendig werdender Reparaturen beschäftigt ist (Hafenstube, Formenfabrik, Tischlerei usw.). Nach Beendigung einer Reparatur gelangen die benötigten Arbeitsstunden und verbrauchten Materialien zur Eintragung. Darauf erfolgt die Gegenzeichnung des verantwortlichen Leiters (Meister) desjenigen Betriebsteiles, für den die Ausbesserungsarbeit geleistet wurde. Die Reparaturzettel bzw. Eintragungen sind fortlaufend zu numerieren und der Betriebsbuchhaltung am Ende einer Lohnwoche zuzuleiten. Hier werden sodann die Materialpreise und Lohnsätze eingetragen. Anschließend erfolgt die Errechnung der Gesamtreparaturkosten. Eine derartige Handhabung ermöglicht die ständige Überwachung der Ausbesserungsarbeiten und bietet zugleich auf Grund der geschaffenen Belege (Rep.-Zettel bzw. Rep.-Buch) die Möglichkeit, die jeweils entstandenen Kosten einwandfrei den Betriebsteilen zu belasten, die sie verursacht haben.

Werden die Reparaturen von einer außerbetrieblichen Stelle ausgeführt, so sind die eingehenden Rechnungen als Buchungsbelege heranzuziehen.

Kraftstrom- und Wasserverbrauch lassen sich nur schlüsselmäßig auf die in Frage kommenden Kostenstellen verteilen. Soweit der Stromverbrauch einer Abteilung nicht unmittelbar festgestellt werden kann (durch Zähler o. dgl.), muß man auf Erfahrungsziffern zurückgreifen oder es ist der durchschnittliche Stromverbrauch einer Maschine oder Einrichtung je Stunde zu ermitteln und mit der Zahl der jeweiligen Betriebsstunden zu multiplizieren. Für den Wasserverbrauch dürften sich bei dem geringen Wert dieses Stoffes ausreichende Erfahrungsziffern feststellen lassen.

Die Weiterleitung der auf den Vorkostenstellen gesammelten proportionalen Gemeinkosten erfolgt in recht unterschiedlicher Weise:

Die proportionalen Kosten der innerbetrieblichen Verkehrsmittel werden unmittelbar und in voller Höhe auf die

[74]) Von der buchungsmäßigen Behandlung größerer Reparaturen (Ofenbaukosten usw.) wird hier zunächst abgesehen.

Endkostenstellen „wertabhängige Fertigungsgemeinkosten" und „Proportionale Vertriebsgemeinkosten" verteilt. Als Schlüssel läßt sich das Verhältnis des kalkulierten Gewichtes der Fertigung zu dem des Versandes heranziehen. Die Ermittlung der hierzu erforderlichen Größen ist ohnehin Voraussetzung für die mengenmäßige Feststellung der Fertigwarenvorräte am Monatsende. Da dieser Verteilungsmaßstab der recht unterschiedlichen Länge des Fertigungsweges der einzelnen Artikel jedoch in keiner Weise Rechnung trägt (einige Gegenstände gelangen unmittelbar vom Kühlofen in die Einbinderei und von hier aus ins Lager oder zum Versand; andere durchlaufen dagegen nahezu alle Veredelungsabteilungen des Betriebes, bevor sie in der Einbinderei eintreffen), dürfte das Verhältnis des proportionalen Kostenwertes der Fertigung zu dem des Versandes einen wesentlich zuverlässigeren Schlüssel darstellen. Auch in diesem Falle sind die benötigten Unterlagen ohnehin zur Bewertung der Fertigwarenbestände zu ermitteln. Im Rahmen dieser Arbeit wird daher der letztere Verteilungsmaßstab bevorzugt, zumal er auch das unterschiedliche Gewicht der einzelnen Gegenstände mittelbar berücksichtigt; denn je höher das Artikelgewicht, desto höher sind auch die jeweiligen proportionalen Kosten einer Erzeugniseinheit.

Die außerbetrieblichen Verkehrsmittel erlauben eine andere Verteilungsweise. Hier handelt es sich lediglich um die proportionalen Kosten der Lastwagen, Fuhrwerke u. dgl., da die gesamten Kosten der Personenwagen und Motorräder als fix anzusehen sind. Die außerbetrieblichen Verkehrsmittel dienen sowohl der Fertigung als auch dem Vertrieb. Da jedoch die Beförderungskosten für die zum Versand gelangenden Fertigerzeugnisse (Autoanfuhr) in den ausgehenden Rechnungen durch einen Sonderzuschlag ihre Berücksichtigung finden, dessen Angemessenheit nur durch die laufende Gegenüberstellung mit den tatsächlich entstehenden Verkehrskosten überwacht werden kann, ist hierfür ein besonderes Konto einzurichten. Die über die Belastung desselben hinaus anfallenden proportionalen Kosten sind der Endkostenstelle „Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten" zuzuteilen. Befördert jetzt beispielsweise ein Lastkraftwagen auf dem Hinwege verkaufte Artikel, auf dem Rückwege dagegen Schmelzmaterialien und Hilfsstoffe der Fertigung, so ist eine Aufteilung der entstehenden Kosten zu treffen, die den jeweils geleisteten to/km annähernd entspricht. Der Übersicht Nr. 7, S. 60, liegt das Verhältnis 1 : 1 zugrunde, d. h. die der Fertigung und dem Konto „Autoanfuhr" zu belastenden to/km weichen nicht voneinander ab und bedingen eine dementsprechende Aufteilung der proportionalen Kosten dieses Verkehrsmittels.

Die auf den Ofenkonten (Ofen I usw.) bzw. dem Sammelkonto (Rohglasmaterialkosten) ermittelten Rohglasmaterialkosten

strömen in voller Höhe auf die Endkostenstellen „Hellglas" und „Konservenglas", um hier ihren Vorkalkulationswerten gegenüberzutreten.

Die proportionalen Kosten der Hilfsstellen der Fertigung und des Vertriebes machen im einzelnen die folgenden Verteilungswege erforderlich:

Die proportionalen Kosten der Sandöfen, Rohstoffbunker, Gemengekammern, Generatoren[75]) und Luftdruckanlagen[76]) werden in voller Höhe auf die Endkostenstelle „Rohglasnebenkosten" übertragen, um dort zusammengefaßt einem Kalkulationswert[77]) gegenübergestellt zu werden, der den „Soll"-Kosten dieser Endkostenstelle entspricht. Es wird sich hierbei durchweg um einen Erfahrungswert (durchschnittliche „Ist"-Kosten mehrere Jahre) handeln. Die Ermittlung von „Soll"-Kosten für jede dieser Hilfsstellen unterbleibt infolge der Geringfügigkeit der hier anfallenden Kosten, zumal eine Gesamtüberwachung derselben auf der Endkostenstelle „Rohglasnebenkosten" erfolgt; denn der dort erscheinende Saldo vermag als Maßstab der Betriebsgebarung zu dienen, sobald der im Haben dieser Endkostenstelle eingesetzte Kalkulationswert sich als angemessen erwiesen hat.

Die proportionalen Kosten der Formenputzerei sind lohnabhängig. Sie treten den auf der Grundlage der Formenputzlöhne ermittelten „Soll"-Kosten gegenüber. Hat sich die Höhe derselben als der tatsächlichen Kostengestaltung entsprechend erwiesen, so bringt ein etwaiger Saldo die unterschiedliche Betriebsgebarung zum Ausdruck. Die Gegenbuchung zur Erkennung der Vorkostenstelle „Formenputzerei" erfolgt auf der Endkostenstelle „Formenkosten".

Die Formenfabrik dient vornehmlich der Anfertigung neuer und der Ausbesserung alter Formen. Die tatsächlich anfallenden proportionalen Kosten (Rohmaterial, Löhne usw.) werden dieser Kostenstelle belastet, während die Erkennung der Kostenstelle „Formenfabrik" ebenfalls zu festen „Soll"-Kosten erfolgt, die dem festgestellten Lohnaufwand + Materialaufwand + einem erfahrungsgemäßen Stellenzuschlag auf die Löhne entsprechen und dem Bestandskonto „Neue Formen und Formenreparaturen" zu belasten sind. Anderweitige Leistungen der Formenfabrik (Ausbesserungsarbeiten) gelangen in bekannter Weise zur Verteilung. Der verbleibende Kostenstellensaldo entspricht der Unter- bzw. Überdeckung der durch den Stellenzuschlag zu erfassenden Gemeinkosten.

Neue und ausgebesserte Formen sind mit ihren „Soll"-Kosten auf die Endkostenstelle „Formenkosten" überzuleiten. Der auf dem Bestandskonto „Neue Formen und Formenreparaturen" verbleibende

---

[75]) Ausschließlich Kohlenverbrauch und Schürerlöhne.
[76]) Ausschließlich Kraftverbrauch.
[77]) Stellenzuschlag der Endkostenstelle „Rohglasnebenkosten".

Sollsaldo entspricht dem Vorrat an noch nicht zur Verrechnung gelangten neuen Formen und Formenausbesserungen. Dieser Saldo gibt jedoch in keiner Weise Auskunft über den gesamten Bestand an brauchbaren Formen; denn die Ungewißheit über das „Einschlagen" einer Form läßt es als zweckmäßig erscheinen, sämtliche Formen unmittelbar abzuschreiben und nach einem Erfahrungssatz auf die erstellten Artikel zu verrechnen[78]).

Die proportionalen Kosten der T i s c h l e r e i werden in derselben Weise wie die proportionalen Kosten der Formenfabrik verteilt, sofern die Tischlerei der Erstellung und Ausbesserung von Holzformen dient. Wird sie dagegen ausschließlich zur Ausführung von Instandhaltungsarbeiten herangezogen, so ist der bekannte Verteilungsweg für Reparaturen zu beschreiten.

Die proportionalen Kosten der H a f e n s t u b e sind nach Weiterleitung der von dieser Betriebsstelle durchgeführten kleineren Ausbesserungsarbeiten durchaus nicht den Hafenkosten gleichzusetzen. Außer der Hafenherstellung und dem Hafenein- und -nachtragen ist es Aufgabe dieser Hilfsstelle der Fertigung, den nach Ablauf einer Ofenreise erforderlich werdenden Ofenneubau durchzuführen und die dazu benötigten Steine teilweise herzustellen. Die Verteilung der proportionalen Kosten der Hafenstube geht aus dem Kontenschaubild (Anhang) hervor.

Die durch kleine Ausbesserungsarbeiten bedingten proportionalen Kosten sind unmittelbar und in voller Höhe den in Frage kommenden Kostenstellen der Klassen 6 und 7 zu belasten. Die durch weniger umfangreiche Instandhaltungsarbeiten am Ofen (Taschenreinigen usw.) verursachten proportionalen Kosten werden direkt und in voller Höhe auf die Zwischenkostenstelle „Ofenbaukosten" übertragen. Die selbsterstellten Häfen und Steine sind zu ihren „Soll"-Kosten, die den zur Gewinnung dieser Betriebsstoffe aufgewendeten Löhnen + Materialien einschließlich einem Stellenzuschlag auf die Summe dieser beiden Kostenarten entsprechen, auf das Bestandskonto „Fertige Häfen und Steine" zu übernehmen. Sobald das Ein- bzw. Nachtragen der Häfen in die Öfen erfolgt, werden die fertigen Häfen zum „Soll"-Kostenwert von dem oben erwähnten Bestandskonto auf die Zwischenkostenstelle „Hafenkosten" übertragen. Hier treffen sie mit den Löhnen für das Hafenein- und -nachtragen zusammen und werden am Ende eines Rechnungsabschnittes zu dem in diesem Zeitraum gewonnenen Rohglas (kg)[79]) in Beziehung gesetzt. Der sich ergebende Satz je kg ist maßgebend für die Entlastung dieser Zwichenkostenstelle und die Belastung des Durchlaufskontos „Gewichtsabhängige Rohglaskosten". Der auf der Zwischenkostenstelle verbleibende Saldo entspricht dem Wert

[78]) Näheres Siehe S. 69 ff.
[79]) Lt. Ermittlung der Betriebsbuchhaltung.

der im Ofen befindlichen Häfen zuzüglich oder abzüglich dem etwaigen Unterschied zwischen den tatsächlichen Hafenkosten und den ihnen gegenübergestellten „Soll"-Kosten. Da der Wert dieser Häfen jedoch den sich aus einer etwaigen Überdeckung der tatsächlichen Kosten durch die Vorkalkulationswerte ergebenden Saldo immer übersteigen dürfte, wird diese Zwischenkostenstelle stets einen Sollsaldo aufweisen.

Die für den Ofenneubau aufzuwendenden Arbeitskosten werden der Hafenstube erkannt und der Zwischenkostenstelle „Ofenbaukosten" belastet. Die benötigten Steine sind von dem Bestandskonto „Fertige Häfen und Steine" zu ihren „Soll"-Kosten ebenfalls auf die Zwischenkostenstelle „Ofenbaukosten" zu übernehmen.

Der auf der Vorkostenstelle „Hafenstube" verbleibende Saldo entspricht dem Bestand an halbfertigen Erzeugnissen, vermindert oder erhöht um die Über- bzw. Unterdeckung der tatsächlichen proportionalen Kosten der Hafenstube durch die zu „Soll"-Kosten weitergeleiteten Häfen und Steine; denn nur sie werden mit einem Zuschlag zur Deckung der Stellengemeinkosten belastet. Taschenreinigung, Hafenein- und -nachtragen, Ofenneubau usw. sind Arbeiten, die außerhalb der Hafenstube ausgeführt werden und daher keinen Stellenzuschlag zur Deckung der proportionalen Gemeinkosten zu tragen haben. Für diese Arbeiten ist lediglich der Werkzeugverschleiß zu berücksichtigen.

Der Zwischenkostenstelle „Ofenbaukosten" sind außer den schon erwähnten Löhnen der Hafenstube, den dort erstellten Steinen und den Kosten der Taschenreinigung usw. die Abschreibungen aktivierter Ofenbaukosten zu belasten, die als durchaus proportional anzusprechen sind; denn die Leistungsfähigkeit eines Ofens wird durch eine vorübergehende Stillegung nur unwesentlich beeinträchtigt, sofern eine vorsichtige Abkühlung und Wiederantemperung erfolgt. Infolgedessen ist während der Stillegungszeit keine Abschreibung am Platze[80]). Diesen Zeitraum belasten lediglich die Kosten der Abkühlung und des Wiederantemperns, die bei der Entscheidung über die vorübergehende Stillegung eines Ofens nicht übersehen werden dürfen.

Die Erkennung der Zwischenkostenstelle „Ofenbau-Kosten" erfolgt nach zwei Richtungen. Die Abschreibung der Ofenbaukosten wird auf der Grundlage der normalen Dauer einer Ofenreise vorgenommen,

---

[80]) Die Wannenbaukosten zeigen dagegen fixen Charakter, denn eine vorzeitige Stillegung macht die Wanne im Gegensatz zum Ofen unbrauchbar. Da aber eine Inbetriebnahme der Wanne nur dann erfolgen wird, wenn die Gewähr für ihre Beschäftigung auf eine bestimmte Zeit hinaus gegeben ist, sind die Wannenbaukosten auf diesen voraussichtlichen Zeitraum und der in ihm normalerweise zu erwartenden Rohglasmenge zu verteilen, die mit ausreichender Genauigkeit festgelegt werden kann, da eine Drosselung der Wannenproduktion nur in beschränktem Ausmaß möglich ist. Diese Handhabung verleiht den Wannenbaukosten ebenfalls proportionalen Charakter.

d. h. bei einer zu erwartenden Ofenreise von 12 Monaten ist jedem Betriebsmonat des Ofens $^1/_{12}$ der Ofenbaukosten zu belasten. Die restlichen $^{11}/_{12}$ werden aktiviert. Sie erscheinen im Haben der Zwischenkostenstelle „Ofenbaukosten" und im Soll des Kontos „Aktivierte Ofenbaukosten". Das auf den Betriebsmonat entfallende $^1/_{12}$ wird jedoch nicht in seiner vollen Höhe auf die monatlich erzeugte Rohglasmenge umgelegt; denn dieses Verfahren würde zu einer ungleichmäßigen Belastung der an einem Ofen erstellten Gegenstände führen, da das Gesamtgewicht der monatlichen Rohglaserzeugung kalkulatorisch nicht zu übergehenden Schwankungen unterworfen ist. Auf Grund längerer Beobachtung läßt sich ein „Soll"-Satz für die Ofenbaukosten je kg gewonnenes Rohglas ermitteln. Dieser „Soll"-Satz wird im Haben der Zwischenkostenstelle „Ofenbaukosten" und Soll des Durchlaufkontos „Gewichtsabhängige Rohglaskosten" eingesetzt. Der sich auf der Zwischenkostenstelle ergebende Saldo kann sowohl ein Haben- als auch Sollsaldo sein. Er läßt sich auf die schwankende Erzeugung je Monat und die mehr oder weniger einwandfreie Höhe des „Soll"-Satzes zurückführen, auf dessen Verwendung jedoch im Interesse einer gleichmäßigen Artikelkalkulation nicht verzichtet werden kann.

Die von den Hilfsstellen des Vertriebs „Sägewerk und Kistenbau" und „Holzwolleerzeugung" erstellten Leistungen (Kistenbretter und Holzwolle) werden zu ihren „Soll"-Kosten bewertet und auf die eingerichteten Bestandskosten übertragen und von hier auf Anforderung zum gleichen Wert den verbrauchenden Kostenstellen — vornehmlich „Innere Verpackung" und „Äußere Verpackung" — belastet. Die „Soll"-Kosten entsprechen dem tatsächlichen Lohn- und Materialaufwand einschließlich eines Stellenzuschlagsatzes auf die Summe der Löhne und Materialien. Ein etwaiger Saldo der Vorkostenstellen zeigt nach Berücksichtigung (etwa vorhandener halbfertiger Erzeugnisse die Unter- bzw. Überdeckung der tatsächlichen Kosten durch die Vorkalkulationswerte. Der Saldo der Bestandskonten entspricht dem Wert der Vorräte an selbsterstellten Betriebsstoffen des Vertriebs.

Außer den bereits zur Darstellung gelangten Verteilungsbeispielen ergeben sich keine weiteren nennenswerten Probleme für die Verteilung proportionaler Gemeinkosten; es sei denn, daß man für jeden Ofen oder jede vorhandene Wanne auf einer getrennten Sammlung und Verrechnung der jeweils anfallenden proportionalen Kosten besteht. In dieser Arbeit wird jedoch die Einrichtung von Endkostenstellen für die einzelnen Ofen- und Wanneneinheiten gegenüber der Notwendigkeit einer einheitlichen und übersichtlichen Kalkulation für alle im Betrieb erzeugten Gegenstände zurückgestellt, ohne dabei die Überwachung der individuellen Kostengestaltung der einzelnen Ofen- und Wanneneinheiten zu vernachlässigen. —

V. Verrechnung der Einzel- und Gemeinkosten auf die Kostenträger.

Die Verrechnung der im Betriebe anfallenden Kosten auf die Kostenträger (Erzeugniseinheiten) entspricht der Ermittlung der Stückselbstkosten. Die Betriebsbuchhaltung hat die hierzu erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen. Die Verrechnung an sich ist Aufgabe der Kalkulation und erfolgt außerhalb der Betriebsbuchhaltung.

1. Einzelkosten.

Die erfaßten Einzelkosten gelangen ohne vorherige Verteilung auf Kostenstellen zur Verrechnung auf die Kostenträger, wobei den Einzellöhnen besondere Aufmerksamkeit zu schenken ist, da sie als Zuschlagsgrundlage zahlreicher Gemeinkostenarten herangezogen werden.

a) Einzellöhne.

Die „Stellung" der einzelnen Artikel bestimmt die für einen Gegenstand kalkulatorisch zu berücksichtigenden Einzellohnstunden, die mit dem für die betreffende Arbeitsleistung maßgebenden Lohnsatz zu multiplizieren sind. In Zeiten ständig wechselnder Zusammensetzung der Arbeiterschaft und dementsprechend unterschiedlicher Bezahlung der mit der Durchführung von Einzellohnarbeiten beschäftigten Arbeitskräfte dürfte sich die Anwendung eines Durchschnittslohnsatzes als zweckmäßig erweisen[81]).

b) Sonderkosten.

Die Verrechnung der Fertigungssonderkosten erfolgt — von einigen Ausnahmen abgesehen — von den zu diesem Zweck vorgesehenen Bestandskonten der Sonderkosten (Klasse 8) aus.

Die erfaßten Farb- und Bleizuschlagskosten sind grundsätzlich nach dem Rohglasgewicht der einzelnen Artikel zu verrechnen, d.h. den im Soll der Bestandskonten gesammelten Farb- und Bleizuschlagskosten der gesamten Rohglaserzeugung innerhalb eines Rechnungszeitraumes treten im Haben die dem Rohglasgewicht der versandten Artikel zu belastenden Farb- und Bleizuschläge gegenüber. Der Sollsaldo entspricht den auf die im Betrieb lagernden halbfertigen und fertigen Farb- und Bleiglasartikel entfallenden Zuschläge.

Soll jedoch den unterschiedlichen Farbzusätzen der einzelnen Farbglasarten Rechnung getragen werden, so sind — soweit es sich wirtschaftlich rechtfertigen läßt — die jeweils maßgebenden Gemengesätze heranzuziehen. Dem nicht exakt erfaßbaren stärkeren Hafen-

---

[81]) Die Beschäftigung von jungen oder weiblichen Arbeitskräften bedingt z. B. einen niedrigeren Lohnaufwand je Arbeitsstunde, ohne daß die von ihnen ausgeführten Arbeiten als minderwertig anzusprechen sind. Sehr häufig ist das Gegenteil der Fall.

verschleiß bei der Gewinnung gewisser Farbgläser und des Bleiglases ist durch einen auf technischen Erfahrungen aufgebauten „Soll"-Satz je kg Rohglas der betreffenden Glasart Rechnung zu tragen.

Die Verrechnung der Dekor- und Kaltsätzematerialien erfolgt auf der Grundlage vorliegender Einzelangaben der Dekorabteilung und Kaltätze. Es dürfte auffallen, daß im Kontenrahmen keine besonderen Bestandskonten für die Verrechnung dieser Materialien vorgesehen sind. Diese Tatsache läßt sich darauf zurückführen, daß dekorierte und kalt geätzte Artikel kaum auf Lager gearbeitet werden. Aus diesem Grunde steht einer Verbuchung dieser Sonderkosten auf den Kostenstellen der Betriebsteile, in denen sie anfallen, nichts im Wege. Es ist nur darauf zu achten, daß diese Kostenarten nicht durch den jeweils geltenden Stellenzuschlagssatz zu decken sind.

Den Vertriebssonderkosten sind die Autoanfuhr- und Verpackungskosten zuzurechnen. Für die Autoanfuhrkosten stehen die zu ihrer Erfassung erforderlichen Belege zur Verfügung, die eine unmittelbare Verrechnung auf die beförderten Artikel ermöglichen. Gewisse Schwierigkeiten bedingt die Verrechnung der Einbindereimaterialien als Vertriebssonderkosten; denn die innerhalb eines Rechnungszeitraumes fertiggestellten Erzeugnisse werden ohne Rücksicht darauf eingebunden, ob sie unmittelbar zum Verkauf gelangen oder zunächst in das Fertigwarenlager strömen. Mithin dürfte es als angebracht erscheinen, die Kosten der inneren Verpackung (Einbindereikosten) als Fertigungskosten und nicht als Vertriebskosten zu berücksichtigen. Widrigenfalls ist eine ständige Unterbewertung der jeweiligen Fertigwarenvorräte die Folge; denn eine Bilanzierung der Vertriebskosten ist für die Aktiengesellschaften ausdrücklich untersagt und gilt auch im übrigen als ein Grundsatz ordnungsgemäßer Bilanzierung. Die Kartellbestimmungen verlangen jedoch einen gesonderten Verpackungszuschlag von 3 % für lose Verpackung (innere Verpackung) und 5 % für Kistenverpackung (äußere Verpackung) auf die Kartellpreise. Diese Verpackungszuschläge überdecken die außerhalb der Einbinderei anfallenden Verpackungskosten erheblich und sind daher einwandfrei — ohne Rücksicht auf etwaige Unklarheiten in der Begriffsabgrenzung zwischen innerer und äußerer Verpackung — mit zur Deckung der Einbindereikosten vorgesehen, reichen jedoch für die gesamten Einbindereikosten nicht aus. Daher erscheint dem Verfasser dieser Arbeit der folgende Weg als zweckmäßig: Die infolge ihres unproportionalen Verhaltens gegenüber den lohnabhängigen Einbindereikosten als Sonderkosten zu verrechnenden Einbindereimaterialien werden zunächst auf einer Endkostenstelle „Innere Verpackung" gesammelt. Die Belastung dieser Endkostenstelle erfolgt nach den Angaben der Materialverbrauchsliste. Die Verrechnung der Einbindereimaterialien auf die zum Versand gelangenden Artikel ist jedoch nur soweit möglich, als die vorgeschriebenen Verpackungs-

zuschläge die Kosten der äußeren Verpackung übersteigen. Dieser Differenzbetrag erscheint im Haben der Endkostenstelle „Innere Verpackung" und im Soll des Kontos „Innere und äußere Verpackung" (Klasse 9).

2. **Proportionale Gemeinkosten.**

Nach den Stückeinzelkosten sind die proportionalen Gemeinkostenanteile der Erzeugniseinheiten festzustellen. Diese Ermittlung knüpft an die im Rahmen der Betriebsbuchhaltung durchgeführte Verteilung der in Frage kommenden Kostenarten an.

a) Proportionale Fertigungsgemeinkosten.

Da es an einem Verrechnungsmaßstab fehlt, der sich den Veränderungen aller proportionalen Fertigungsgemeinkostenarten anpaßt, ist eine Untergruppierung derselben vorzunehmen. Entsprechend den Fertigungsstufen sind zunächst proportionale Gemeinkosten der Rohfertigung und Verdelung zu unterscheiden, von denen die erste Kostengruppe eine weitere Untergliederung in gewichts- und lohnabhängige Rohglaskosten erforderlich macht. Damit ist die Voraussetzung für eine einwandfreie Verrechnung fast ausnahmslos jeder proportionalen Gemeinkostenart der Fertigung gegeben; denn

1. erlaubt die einheitliche Zusammensetzung der gewichtsabhängigen Rohglaskosten, daß sie nach einem Schlüssel auf die verschiedenen Kalkulationseinheiten verrechnet werden können,
2. passen sich die lohnabhängigen Rohglaskosten den Veränderungen der Glasmacherlöhne in einem Ausmaß an, das es als gerechtfertigt erscheinen läßt, die letzteren als Zuschlagsgrundlage der ersteren zu verwenden,
3. bringen die Einzellöhne der Veredlungsbetriebe die Kostengestaltung dieser Betriebsabteilungen einwandfrei zum Ausdruck und finden dementsprechend als Zuschlagsgrundlage Berücksichtigung[82]).

Dieser dreifachen Gruppierung der proportionalen Fertigungsgemeinkosten entspricht ein dreifacher Zuschlag für die Kalkulation jeder Erzeugniseinheit, die Kostenstellen aller drei Gruppen in Anspruch nimmt.

aa) Gewichtsabhängige Rohglaskosten.

Die Unterschiedlichkeit des Fertigungsganges der einzelnen Artikel führt dazu, die Verrechnung der gewichtsabhängigen Rohglas-

[82]) Die sich nicht proportional zu den Einzellöhnen verhaltenden Materialkosten der Dekorabteilung, Kaltätze und Einbinderei gelangen bekanntlich als Sonderkosten zur Verrechnung.

kosten nicht nach dem Gewicht der verkaufsfähigen Erzeugnisse, sondern nach dem Rohglasgewicht der den Ofen verlassenden geformten Gegenstände vorzunehmen. Die Wahl dieses Verrechnungsmaßstabes erhält ihre Berechtigung durch die Tatsache, daß zahlreichen Erzeugnissen nach der rohen Formgebung Teile (Kappen u. dgl.) anhaften, die im weiteren Verlauf des Fertigungsganges entfernt werden (durch Absprengung usw.), jedoch zunächst für die Gewinnung der einzelnen Gegenstände nicht zu entbehren sind. Außerdem bedingt die Weiterbearbeitung (Bodenschliff usw.) für viele Artikel einen Gewichtsverlust[83]), der nicht ohne weiteres übergangen werden kann.

Da jedoch bei weitem nicht für alle Artikel eine Gewichtsabnahme auf dem Wege vom Ofen bis zur Einbinderei zu verzeichnen ist und zudem die Ermittlung der Kartellpreise zum großen Teil auf der Grundlage des Verkaufsgewichts der einzelnen Gegenstände erfolgt, erscheint es als vorteilhaft, bei der Verrechnung der gewichtsabhängigen Rohglaskosten zunächst vom Verkaufsgewicht der Gegenstände auszugehen, das für alle Artikel, die während des Fertigungsganges keinen Gewichtsverlust erleiden, dem Rohglasgewicht entspricht. Gilt es jedoch, die gewichtsabhängigen Rohglaskosten für Erzeugnisse zu ermitteln, deren Rohglasgewicht in einem Ausmaß über das Verkaufsgewicht hinausgeht, daß dieser Unterschied kalkulatorisch nicht übergangen werden kann, so muß ein erfahrungsgemäßer Gewichtszuschlag zur Deckung der Kappen-, Schleif- und sonstigen Verluste vorgenommen werden. Er läßt sich ohne Schwierigkeiten durch die Feststellung des durchschnittlichen Artikelgewichts beim Verlassen des Kühlofens und Eintreffen in der Einbinderei errechnen. Die sich ergebende Differenz entspricht dem zu berücksichtigenden Gewichtsverlust. Die Bewertung des ermittelten Rohglasgewichts der einzelnen Erzeugniseinheiten erfolgt nur dann ausschließlich nach dem festen Kalkulationssatz für die gesamten gewichtsabhängigen Rohglaskosten der betreffenden Glasart, wenn Verkaufs- und Rohglasgewicht sich decken. Führt der erwähnte Gewichtsverlust vom Ofen bis zur Einbinderei zu einem Anfall von nicht verwertbaren Abfällen (Schleifverluste), so ist er ebenfalls zum vollen Kalkulationswert zu berücksichtigen.

Anders verhält es sich, wenn der Gewichtsverlust in Abfällen besteht (Kappen usw.), die wiederum als Rohglasmaterial Verwendung finden. In diesem Falle läßt es sich bei der sehr großen Bedeutung dieser Gewichtsverluste für einige Glasarten (Beleuchtungs-

---

[83]) Der Verfasser hat persönlich z. B. für Bleiglasschalen mit Bodenschliff einen durchschnittlichen gewichtsmäßigen Schleifverlust von 2 % festgestellt.

gläser usw.)[84]) nicht umgehen, eine abweichende Bewertung vorzunehmen; denn der Gewichtsverlust entspricht nicht der Höhe des Wertverlustes. Die Abfälle sind vielmehr zum Marktpreis oder, da ein solcher in den meisten Fällen nicht vorliegt, zu dem Wert anzusetzen, der den Kosten der Schmelzmaterialmenge entspricht, die bei dem Nichtvorhandensein des Abfalles bezogen werden müßte, um die gleiche Rohglasmenge gewinnen zu können. Der sich ergebende Wertunterschied zwischen diesem festen Verrechnungspreis des Abfalls und dem Kalkulationssatz zur Deckung der gesamten gewichtsabhängigen Kosten der betreffenden Rohglasart entspricht dem Wert, zu dem die Kappenverluste usw. kalkulatorisch anzusetzen sind.

Die verrechneten gewichtsabhängigen Rohglaskosten der einzelnen Artikel werden im Rahmen der Betriebsbuchhaltung den tatsächlich anfallenden „Ist"-Kosten gegenübergestellt.

Die in der Höhe des Anfalls der meisten dieser gewichtsabhängigen Kostenarten zum Ausdruck kommende Bedeutung läßt es als zweckmäßig erscheinen, eine Untergliederung nach Kostenarten vorzunehmen, d. h. für jede von ihnen ist eine besondere Endkostenstelle einzurichten, sofern ein wirtschaftlich vertretbares kalkulatorisches Interesse vorliegt.

Die Bildung dieser Endkostenstellen erfolgt aus der Erkenntnis der Notwendigkeit, die Betriebsgebarung der Ofeneinheiten und die tatsächliche Abhängigkeit der einzelnen Kostenarten von der jeweils erzeugten Rohglasmenge laufend zu überwachen. Die auf jeder Endkostenstelle zusammengefaßten Kosten werden zu dem von der Betriebsbuchhaltung ermittelten Gewicht der Rohglaserzeugung innerhalb eines Rechnungszeitraumes in Beziehung gesetzt. Das sich ergebende Verhältnis (RM : 100 kg Rohglas) entspricht dem kalkulatorisch zu berücksichtigenden Stellenzuschlag („Soll"-Kosten).

Die Artikelkalkulation wird durch die Vielzahl dieser Endkostenstellen in keiner Weise erschwert; denn es ist selbstverständlich, daß eine getrennte kalkulatorische Berücksichtigung der einzelnen Kostenarten nicht in Frage kommt, da in dem Rohglasgewicht ein einheitlicher Verrechnungsmaßstab gegeben ist und alle gewichtsabhängigen Rohglaskosten für jeden Artikel in Rechnung gestellt werden müssen. Eine gewisse Differenzierung ergibt sich nur für die Rohglasmaterialkosten, sofern außer Hell-, Farb- und Bleiglas noch weitere Glasarten wie Konservenglas usw. hergestellt werden, deren abweichende Rohglasmaterialzusammensetzung die Anwendung eines dementsprechend unterschiedlichen „Soll"-Kostensatzes erforderlich macht. Doch auch für diese Glasarten sind bei der Verrechnung der übrigen

[84]) Der Kappenverlust führt z. B. bei den Beleuchtungsgläsern zu Gewichtsverlusten, die 30 bis 60 % des gesamten Rohglasgewichts der einzelnen Artikel ausmachen.

gewichtsabhängigen Rohglaskosten keine Abweichungen erforderlich, da der Anfall dieser Kosten eben gewichts- und nicht wertmäßig bedingt ist.

In den Salden der Endkostenstellen für die gewichtsabhängigen Rohglaskostenarten kommt die Unter- bzw. Überdeckung der im Soll stehenden „Ist"-Kosten durch die im Haben eingesetzten „Soll"-Kosten zum Ausdruck. Solange die Höhe dieser Salden gewisse Grenzen (Toleranz), die sich nach einiger Zeit ohne große Schwierigkeiten festlegen lassen, nicht überschreitet, ist kein Grund zur Abänderung der „Soll"-Kosten gegeben.

Von der Einrichtung besonderer Endkostenstellen für die Hafen- und Ofenbaukosten kann hier abgesehen werden, da diese Kostenarten die Zwischenkostenstellen „Hafenkosten" und „Ofenbaukosten" als „Soll"-Kosten verlassen und daher eine unmittelbare Übertragung auf die Endkostenstelle „Gewichtsabhängige Rohglaskosten" möglich ist. Werden diese beiden Kostenarten dennoch aus Gründen der Übersicht zunächst auf getrennte Endkostenstellen übertragen, so können diese lediglich den Charakter von Durchlaufskonten haben.

Auf den ersten Blick kann es als zweifelhaft erscheinen, ob es überhaupt gerechtfertigt ist, die Kosten für neue Formen in die gewichtsabhängigen Rohglaskosten einzureihen, da zweifellos keine Proportionalität zwischen dem Anfall dieser Kosten und dem jeweils erzeugten Rohglas besteht. Innerhalb eines Jahres ist vielmehr durchweg ein dreimaliges, von der Rohglaserzeugung unabhängiges Ansteigen dieser Kostenart zu verzeichnen: in den Monaten vor der Frühjahrs- und Herbstmesse, sowie am Ende des Jahres, da zu Beginn des neuen Jahres die Vertreter der Exporteure mit neuen Mustern das Ausland bereisen. In den dazwischenliegenden Monaten ist es der Formenfabrik möglich, die bis dahin als weniger dringlich zurückgestellten Formenreparaturen auszuführen. Dieser Arbeitsausgleich rechtfertigt es, die gesamten Kosten der Formenfabrik durch einen auf der Grundlage der Erfahrung ermittelten festen Kalkulationssatz in Rechnung zu stellen. Die jeweils erzeugte Rohglasmenge erweist sich als der am besten geeignete Verrechnungsmaßstab, zumal damit eine der Preisstellung des Kartells annähernd parallel gehende Berücksichtigung dieser Kostenart erfolgt[85]).

Es läßt sich nicht leugnen, daß die Verrechnung der Kosten für neue Formen nach dem Maßstab des Rohglasgewichts der einzelnen Artikel als keine Ideallösung angesehen werden kann. Es ist jedoch ein Ding der Unmöglichkeit, auch nur annähernd vorauszusagen, in welchem Umfang eine neue Form „einschlagen" wird. Selbst die Heranziehung von Durchschnittsziffern muß als höchst problematisch

[85]) Die Kartellpreise sind bekanntlich weitgehend auf dem Verkaufsgewicht der einzelnen Artikel aufgebaut.

gelten und verursacht zudem einen Arbeitsaufwand, der wirtschaftlich in keinem Verhältnis zu den erreichbaren Vorteilen steht. Nur bei besonderen Formenbestellungen der Kunden läßt es sich rechtfertigen, die Kosten der angefertigten Formen dem betreffenden Auftrag als Sonderkosten zuzuschlagen.

bb) Lohnabhängige Rohglaskosten.

Die Verrechnung der lohnabhängigen Rohglaskosten kann sowohl auf der Grundlage der im Lohnbüro ermittelten Einzellöhne als auch nach den ihnen zugrunde liegenden Einzellohnstunden erfolgen. Da die Höhe der Tariflöhne in der Gegenwart jedoch nur seltenen Schwankungen unterworfen und die „Zusammensetzung" der Glasmacher als durchaus gleichmäßig anzusprechen ist (geringe Altersunterschiede, da die zu leistende Arbeit Erfahrung verlangt; keine weiblichen Glasmacher usw.), erscheint es als durchaus angebracht, von der Heranziehung der Einzellohnstunden, die eine nicht unwesentliche Vermehrung der Schreibarbeiten bedingt, abzusehen und die im Lohnbüro ermittelten Einzellohnbeträge als Zuschlagsgrundlage zu wählen.

Die Unterschiede in der Rohglasbearbeitung am Ofen (Formgebung) machen eine Gruppierung der erzeugten Gegenstände und dementsprechend auch der anfallenden Einzellöhne (Glasmacherlöhne) erforderlich.

Werden die Artikel v e r w ä r m t, so sind den zu ihrer Formung erforderlichen Einzellöhnen die Hilfslöhne, der Werkzeugsverschleiß, die Instandhaltungskosten der Verwärmtrommeln und die zu ihrem Betrieb notwendigen Hilfsstoffe (Verwärmkohlen, Verwärmöl, Strom usw.) zuzuschlagen.

Bleiben die Gegenstände u n v e r w ä r m t, so werden den Einzellöhnen für die Glasmacher, die unverwärmte Artikel formen, lediglich die Gemeinlöhne für die in diesem Fall wesentlich niedriger liegende Zahl an Hilfskräften und der Werkzeugsverschleiß zugeschlagen.

Es dürfte sich wirtschaftlich kaum rechtfertigen lassen, für jede lohnabhängige Rohglaskostenart eine besondere Endkostenstelle einzurichten. Es sind daher lediglich die Endkostenstellen „Lohnabhängige Formungskosten (verwärmt)" und „Lohnabhängige Formungskosten (unverwärmt)" zu unterscheiden. Auf ihnen ergibt sich das bekannte Bild: Im Soll erscheinen die tatsächlichen („Ist"-) Kosten, im Haben die festen Vorkalkulationswerte („Soll"-Kosten). Ein etwaiger Sollsaldo entspricht der Unterdeckung, ein Habensaldo der Überdeckung der „Ist"-Kosten durch die „Soll"-Kosten.

cc) Lohnabhängige Veredlungskosten.

Die in den Veredlungsbetrieben anfallenden proportionalen Gemeinkosten erweisen sich bei längerer Beobachtung bis auf wenige

Ausnahmen (Materialkosten der Kaltätze, Dekorabteilung und Einbinderei) als lohnabhängig.

Da die einzelnen Artikel nur einige der Veredlungsabteilungen durchlaufen und das Ausmaß der Inanspruchnahme sehr ungleich ist, läßt es sich nicht umgehen, jeden Veredlungsbetrieb und die in ihm zur Ausführung gelangenden Arbeiten gesondert zu verrechnen. In allen Fällen kann die Höhe der für einen Artikel aufgewendeten Einzellöhne oder die Zahl der ihnen zugrunde liegenden Einzellohnstunden als durchaus brauchbare Zuschlagsgrundlage für die Verrechnung der proportionalen Veredlungsgemeinkosten herangezogen werden. Aus Gründen der Arbeitsersparnis wird hier den Einzellöhnen der Vorrang eingeräumt.

Die Verrechnung der proportionalen Gemeinkosten der Schleiferei, Eicherei, Sandbläserei und Säureätze erfolgt in der bekannten Weise: Die Inbeziehungsetzung der im Soll dieser Endkostenstellen gesammelten Gemeinlöhne, Materialien, Reparaturkosten, Stromverbrauch usw. zu den vom Lohnbüro ermittelten Einzellöhnen ermöglicht es, nach einiger Zeit den „Ist"-Kosten feste Vorkalkulationswerte gegenüberzustellen.

Jede von einem zu kalkulierenden Artikel durchlaufene Veredlungsabteilung macht einen Sonderzuschlag erforderlich, da nur die nach den Ermittlungen des Lohnbüros festgestellte Einzellohnsumme einer Endkostenstelle für die auf sie entfallenden proportionalen Gemeinkosten als Zuschlagsgrundlage zu dienen vermag.

Schwierigkeiten ergeben sich bei der Verrechnung der in der Kaltätze und Dekorabteilung anfallenden Materialien, da sie auch nicht eine annähernde Proportionalität zu den auf diese Endkostenstellen entfallenden Einzellöhnen aufweisen. Die Bestreichung großer Glasflächen in der Kaltätze bedingt z. B. einen großen Materialverbrauch und verhältnismäßig geringen Lohnaufwand. Kleinere Glasflächen erfordern dagegen größere Aufmerksamkeit und einen dementsprechend höheren Lohnaufwand, während der Materialverbrauch weitaus geringer ist. Diese Tatsachen bedingen, daß die zur Veredlung einzelner Artikel innerhalb dieser beiden Veredlungsbetriebe benötigten Materialien als Sonderkosten zur Verrechnung gelangen. Da es an einer für alle Erzeugniseinheiten brauchbaren Zuschlagsgrundlage fehlt, erfolgt die Berücksichtigung in der Artikelkalkulation nach den besonderen Angaben der betreffenden Veredlungsabteilung.

Außer den Materialkosten der Kaltätze und Dekorabteilung verursacht die Verrechnung der Einbindereimaterialien besondere Schwierigkeiten[86]).

---

[86]) Siehe S. 68 ff.

dd) Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten.

Die Endkostenstelle „Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten" faßt — wie aus dem Kontenschaubild ersichtlich ist — die proportionalen Kosten des innerbetrieblichen Verkehrs und die Zinsen für das durch die einzelnen Erzeugnisse gebundene Kapital zusammen. Von hier werden sie entsprechend den nach der Vorkalkulation auf die Artikeleinheiten entfallenden gewichtsabhängigen Rohglaskosten + lohnabhängige Rohglas- und Veredlungskosten auf die erstellten Erzeugnisse verrechnet. Um die Erkennung dieser Endkostenstelle zu erleichtern, dürfte es sich empfehlen, durch Inbeziehungsetzung der während eines bestimmten Rechnungszeitraumes angesammelten wertabhängigen Fertigungsgemeinkosten zu den innerhalb dieses Zeitabschnitts anfallenden gewichtsabhängigen Rohglaskosten zuzüglich der lohnabhängigen Rohglas- und Veredlungkosten[87]) einen Sollsatz zu ermitteln.

Der Saldo der Endkostenstelle bringt die Angemessenheit des „Soll"-Satzes zum Ausdruck.

b) Proportionale Vertriebsgemeinkosten.

Den proportionalen Vertriebsgemeinkosten sind einerseits Kostenarten zuzurechnen, die im Rahmen der Betriebseinheit anfallen und von der Betriebsbuchhaltung erfaßt werden (Lager- und Versandlöhne usw.), andererseits solche, die sich aus dem Verkehr mit der Außenwelt ergeben (Provisionen, Skonti, Umsatzsteuer und sonstige Erlösminderungen), und deren Höhe dementsprechend von der Finanzbuchhaltung zu ermitteln ist. Beide Kostengruppen werden den einzelnen Erzeugniseinheiten bei der Artikelkalkulation in einem Zuschlag zugerechnet. Die Zuschlagsgrundlage bilden die jeweils angefallenen proportionalen Fertigungsselbstkosten, da eine annähernde Parallelentwicklung zwischen den proportionalen Fertigungsselbstkosten der zum Versand gelangenden Artikel und den proportionalen Vertriebsgemeinkosten nicht von der Hand zu weisen ist. Aus diesem Grunde erscheint es dem Verfasser als angebracht, auch die von der Finanzbuchhaltung erfaßten proportionalen Vertriebsgemeinkosten in die Betriebsbuchhaltung einzureihen und von den hier für sie vorgesehenen Konten aus den einzelnen Kostenträgern zu belasten.

Diese Handhabung erhält eine weitere Rechtfertigung durch die Tatsache, daß der Anfall der Provisionen, Skonti usw. stoßweise auftritt; denn für die Artikelkalkulation ist nicht der Zeitpunkt der Zahlung, sondern der Tatbestand der Kostenverursachung entscheidend. Zur Ermöglichung des Ausgleichs der stoßweise anfallenden Kosten ist in der Betriebsbuchhaltung jedoch bereits eine besondere Kontenklasse vorgesehen (Ausgleichskonten), deren eingehende Be-

[87]) . . ., die ohne weiteres aus der Zahlentafel „Kostenstellen" zu ersehen sind.

handlung im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung erfolgt[88]). Die im einzelnen erfaßten proportionalen Vertriebsgemeinkosten werden zu den innerhalb eines längeren Rechnungszeitraumes anfallenden Fertigungsselbstkosten der zum Versand gelangenden Artikel in Beziehung gesetzt. Das sich ergebende Verhältnis entspricht dem für die einzelne Kostenart zu berücksichtigenden Kalkulationssatz, der den im Soll der vorgesehenen Konten stehenden „Ist"-Kosten gegenüberzustellen ist. Die Addition der einzelnen Vorkalkulationswerte ergibt den bei der Artikelkalkulation zur Deckung aller proportionalen Vertriebsgemeinkosten in Ansatz zu bringenden Zuschlag.

3. Fixe Gemeinkosten.

Die vorzunehmende Verrechnung der fixen Gemeinkosten wurde in ihren Grundzügen bereits bei der Wahl des Verteilungsverfahrens dargelegt. Es sei hier zunächst ins Gedächtnis zurückgerufen, daß nur fixe Fertigungs- und Vertriebsgemeinkosten zu unterscheiden sind. Für die ins Fertigwarenlager strömenden Artikel bedarf es nur eines Zuschlags zur Deckung der fixen Fertigungsgemeinkosten. Hierbei sind die auf eine Erzeugniseinheit entfallenden proportionalen Fertigungskosten als Verrechnungsmaßstab heranzuziehen. Zum Verkauf gelangende Gegenstände machen darüber hinaus einen Zuschlag zur Deckung der fixen Vertriebsgemeinkosten erforderlich. In diesem Fall dient der proportionale Versandkostenwert der einzelnen Artikel als Verrechnungsmaßstab.

Die Höhe der in Ansatz zu bringenden Zuschläge ergibt sich dadurch, daß die auf der Grundlage der Normalbeschäftigung errechneten fixen Fertigungs- bzw. Vertriebsgemeinkosten zu den proportionalen Fertigungs- bzw. Vertriebskosten ins Verhältnis gesetzt werden. Nur auf diese Weise läßt es sich erreichen, daß der Einfluß etwaiger Beschäftigungsschwankungen von der Artikelkalkulation ferngehalten wird, d. h. die einzelnen Erzeugnisse haben nur die fixen Kosten der Betriebsteile zu tragen, die sie tatsächlich durchlaufen haben und das in einer Höhe, die dem Ausmaß der jeweiligen Inanspruchnahme (die in der Höhe des jeweiligen proportionalen Kostenwertes zum Ausdruck kommt) entspricht.

4. Beispiel für eine Artikelkalkulation[89]).

Nero-Schalen: 20 cm
Artikel-Nummer: 4236
Kalkulierte Stückzahl: 100
Tag der Kalkulation: 1. 6. 36
Verkaufsgewicht[90]): 25 kg

---

[88]) Siehe S. 81 ff.

[89]) Die verwendeten Zahlen entsprechen aus begreiflichen Gründen nicht der Wirklichkeit.

[90]) Einschließlich Übergewichtszuschlag.

Gewichtsabhängige Rohglaskosten:

25 kg je RM 1,50	= RM 37,50	
Gewichtsverlust 2 %	= RM —,75	
		RM 38,25

Lohnabhängige Rohglaskosten (50 Stück):

6 Akkordstunden je RM —,80	= RM 4,80	
Werkstellenzuschlag (verwärmt) 150 %	= RM 7,20	
		RM 12,—

Veredlung:

Schleiferei (40 Stück)

2½ Akkordstunden je RM —,60	= RM 1,50	
Stellenzuschlag 80 %	= RM 1,20	
		RM 2,70

Kaltätze (25 Stück)

4 Akkordstunden je RM —,60	= RM 2,40	
Stellenzuschlag 40 %	= RM —,96	
Ätzmaterialien	= RM —,99	
		RM 4,35

Proportionale Fertigungsgemeinkosten:

2 % auf Rohglas- und Veredlungskosten	RM 1,15
Proportionale Fertigungskosten	RM 58,45

Proportionale Vertriebskosten:

5 % auf proportionale Fertigungskosten	RM 2,92
Proportionale Selbstkosten	RM 61,37

Fixe Kosten:

Fixe Fertigungsgemeinkosten[91])

15 % auf proportionale Fertigungskosten	RM 8,77	
Fixe Vertriebsgemeinkosten		
10 % auf proportionale Selbstkosten	RM 6,14	RM 14,91
Vollkosten		RM 76,28

[91]) Risikozuschlag einbezogen.

Übertrag (Vollkosten)			RM 76,28
Kartellpreis			RM 72,—
Vollkostenunterdeckung			RM 4,28
Sonderkosten:			
Verpackung:			
8 % auf Kartellpreis RM 72,—		RM 5,76	
Erlösminderungen			
Ausgangsfracht usw.		RM 7,24	
			RM 13,—
Gesamtrechnungsbetrag			RM 85,—

Das vorstehende Beispiel einer Artikelkalkulation zeigt zunächst die Ermittlung der proportionalen Selbstkosten, die innerhalb der Betriebseinheit auf die zu kalkulierenden Schalen entfallen. Durch Zuschlag der fixen Gemeinkosten ergeben sich die gesamten Selbstkosten = Vollkosten.

Bei der Ermittlung des Gesamtrechnungsbetrages sind sie durch den jeweiligen Kartellpreis zu ersetzen; denn es ist eine Selbstverständlichkeit, daß die Hohlglashütten infolge der nicht zu leugnenden Absatzschwierigkeiten die in Rechnung zu stellenden Sonderkosten auf den niedrigeren Kartellpreis beziehen. Die sich nach ihrer Berücksichtigung ergebenden Summe entspricht dem Gesamtrechnungsbetrag.

Ein Vergleich der Vollkosten mit dem Kartellpreis zeigt die Vollkostenunterdeckung.

Die Ermittlung der proportionalen Selbstkosten erfolgt in mehreren Stufen. Zunächst sind die proportionalen Fertigungskosten festzustellen. Dies ist Aufgabe der Herstellungskalkulation, die man nach Schmidt[92]) als Betriebskalkulation im engeren Sinne bezeichnen kann.

Ihre Aufgabe besteht neben der Ermittlung der proportionalen Fertigungskosten in der Feststellung des sich auf der Grundlage der Normalbeschäftigung ergebenden fixen Fertigungsgemeinkostenanteils der betreffenden Kalkulationseinheit. Dieser fixe Kostenzuschlag erfolgt erst nach Berücksichtigung der proportionalen Vertriebskosten, um die Ermittlung der insgesamt auf den betreffenden Artikel entfallenden proportionalen Selbstkosten zu ermöglichen, die für die Preispolitik von richtunggebender Bedeutung sind.

[92]) Schmidt, F.: „Kalkulation und Preispolitik in: „Die Handelshochschule", Bd. I, S. 1479.

Ausgangspunkt der Kalkulation bildet das Verkaufsgewicht des Artikels[93]). Es wird mit dem für die betreffende Glasart vorgesehenen Kalkulationswert je kg multipliziert. Da das Rohglasgewicht und Verkaufsgewicht des Erzeugnisses im vorliegenden Fall nicht übereinstimmen, kann der während des Fertigungsganges anfallende Gewichtsverlust nicht übergangen werden. Da es sich um einen unverwertbaren Abfall handelt (durch Boden- und Randschliff hervorgerufen), ist er wertmäßig in voller Höhe zum Kalkulationssatz der betreffenden Rohglasart zu berücksichtigen (2 %). Die Addition der ermittelten Werte ergibt die Summe der gewichtsabhängigen Rohglaskosten.

Anschließend erfolgt die Ermittlung der lohnabhängigen Rohglaskosten. Die in der Klammer erscheinende Ziffer entspricht der „gestellten" Stückzahl. Den Glasmacherlöhnen (Einzellöhnen) werden die an der verwärmten Werkstelle anfallenden Kosten (Gemeinlöhne usw.) im Stellensatz von 150 % zugeschlagen. Gewichtsabhängige und lohnabhängige Rohglaskosten ergeben den proportionalen Kostenwert der Rohfertigung für den zu kalkulierenden Artikel.

In der Schleiferei werden die Schalen auf 40 Stück je Lohnstunde gestellt. Die errechneten Einzellohnbeträge sind um den Stellenzuschlag (80 %) zu erhöhen.

In der niedrigeren Stellung der Schalen für die Kaltätze spiegelt sich das Mehr der hier auszuführenden Arbeiten wider. Der Stellenzuschlag (40 %) wird in derselben Weise wie bei der Schleiferei vorgenommen, schließt die benötigten Ätzmaterialien jedoch nicht ein, die infolge ihres unproportionalen Verhaltens gegenüber den Einzellöhnen der Kaltätze in einem Sonderzuschlag ihre Berücksichtigung finden.

Proportionale Rohglaskosten + Veredlungskosten ergeben die Zuschlagsgrundlage für die zu berücksichtigenden wertabhängigen Fertigungsgemeinkosten. Rohglaskosten + Veredlungskosten + wertabhängige Fertigungsgemeinkosten entsprechen den proportionalen Fertigungskosten.

Als proportionale Vertriebskosten finden sodann Lager- und Versandlöhne, Provisionen usw. ihre Berücksichtigung. Zusammen mit den proportionalen Fertigungskosten entsprechen sie den gesamten proportionalen Selbstkosten. —

Die sodann zu berücksichtigenden fixen Fertigungs- und Vertriebsgemeinkosten weisen keine einheitliche Zuschlagsgrundlage auf. Da jedoch die Möglichkeit, daß einzelne Artikel zugunsten anderer mit zu hohen Vertriebsgemeinkosten belastet werden, äußerst gering ist, dürfte eine immerhin nicht unwesentliche Vereinfachung der Verkaufsrechnung dadurch zu erreichen sein, daß auch die fixen Gemeinkosten des Vertriebs auf die proportionalen Fertigungskosten bezogen

[93]) Einschließlich dem erfahrungsgemäßen Übergewichtszuschlag.

werden, ohne damit die Genauigkeit der Artikelkalkulation in nennenswerter Weise zu beeinträchtigen.

Eine derartige Vereinfachung würde es ermöglichen, die gesamten fixen Kosten in einem einheitlichen Zuschlag zu erfassen. Einer wie großen Arbeitsersparnis dies entspricht, wird klar, wenn man sich vergegenwärtigt, daß große Hohlglashütten über 10 000 gängige Artikelsorten erstellen. Die Betriebsbuchhaltung hat selbstverständlich die einzelnen Bestandteile (15 % und 10 %) des einheitlichen Zuschlages (25 %) zu berücksichtigen. Würden darüber hinaus die Verpackungskosten nicht auf die vom Kartell festgesetzten Preise, sondern ebenfalls auf die proportionalen Fertigungsselbstkosten zugeschlagen — was allerdings eine einwandfreie Kalkulation in den einzelnen Hohlglashütten voraussetzt —, so wäre dies aus Gründen der Wirtschaftlichkeit ebenfalls nur zu begrüßen. Dabei bedarf es keiner weiteren Erörterung, daß die bisherigen Prozentsätze infolge der kleineren Zuschlagsgrundlage dementsprechend zu erhöhen sind und keinesfalls die ständige Überwachung aller Teilsätze unterbleiben darf.

Die Addition der proportionalen Selbstkosten und fixen Kosten ergibt — wie schon erwähnt — die Vollkosten, an deren Stelle bei der Berücksichtigung der Sonderkosten der Kartellpreis als Zuschlagsgrundlage tritt.

Der vereinfachte Aufbau der Artikelkalkulation geht aus der folgenden Übersicht hervor:

Übersicht Nr. 8.

Vereinfachter Aufbau der Artikelkalkulation

Gewichtsabhängige Rohglaskosten
Lohnabhängige Rohglaskosten
Veredlungskosten
Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten
Proportionale Fertigungskosten
Proportionale Vertriebskosten
Proportionale Selbstkosten
Fixe Kosten (Zuschlag auf proportionale Fertigungskosten)
Vollkosten
Sonderkosten (Zuschlag auf proportionale Fertigungskosten)
Gesamtrechnungsbetrag

Der geschilderte Aufbau der Artikelkalkulation kommt den preispolitischen Anforderungen in weitem Ausmaß entgegen. Die ermittelten proportionalen Selbstkosten sind für die Feststellung der Preisuntergrenze ausschlaggebend. Im vorstehenden Beispiel reicht der Kartellpreis zur Deckung der Vollkosten nicht aus. Die Unterdeckung beträgt RM 4,28. Sie muß zweifellos als Verlust angesehen werden. Aber dennoch stellt er keinen Grund dar, der es erlaubt, auf die Hereinnahme dieses Auftrages überhaupt zu verzichten, solange die betreffende Hütte den normalen Beschäftigungsgrad für alle Betriebsteile nicht erreicht hat und keine Möglichkeit besteht, diesen Verlust durch andere Aufträge zu verringern. Bei einer Ablehnung dieses Auftrages würde der errechnete Verlust von RM 4,28 nicht nur nach wie vor vorhanden sein, sondern sich sogar auf RM 14,61 erhöhen; denn dieser Betrag an fixen Kosten belastet die Hütte, ohne Rücksicht darauf, in welchem Ausmaß sie beschäftigt ist.

Diese Überlegungen zeigen, daß in dem vorliegenden Fall der Verlust von RM 4,28 vorteilhafterweise in Kauf genommen wird, da er einwandfrei das „geringere Übel" darstellt; denn der Kartellpreis von RM 72,— ermöglicht immerhin die Deckung der gesamten fixen Fertigungsgemeinkosten und darüber hinaus sogar noch eines Teiles der fixen Vertriebsgemeinkosten.

Würde der Kartellpreis in dem vorstehenden Kalkulationsbeispiel dagegen RM 55,— betragen und damit nicht einmal zur Deckung der proportionalen Selbstkosten ausreichen, so dürfte es normalerweise als angebracht erscheinen, von der Herstellung dieser Artikel Abstand zu nehmen. da bei der scharfen Konkurrenz kaum damit gerechnet werden kann, einen Verkaufspreis zu erzielen, der über dem Mindestpreis des Kartells liegt.

Die hieraus ersichtliche preispolitische Bedeutung der proportionalen Selbstkosten zeigt die weittragende Auswirkung der Unterscheidung von fixen und proportionalen Kosten.

VI. Kurzfristige Erfolgsrechnung.

1. Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge der Monats- und Jahreserfolgsrechnung.

Ein Vergleich der Aufwendungen und Erträge beider Erfolgsrechnungen führt bekanntlich zu der Feststellung grundsätzlicher Unterschiede. Sie bedürfen einer besonderen Hervorhebung, um den Erfolgsvergleich zwischen Monats- und Jahresrechnung jederzeit durchführen zu können.

Die Jahreserfolgsrechnung berücksichtigt sämtliche anfallenden Unternehmungsaufwendungen und -erträge, während sich die kurz-

fristige Erfolgsrechnung (Monatserfolgsrechnung) ausschließlich auf die Aufwendungen beschränkt, die durch betriebliche Tätigkeit verursacht werden und ebenfalls nur die rein betrieblichen Erträge in Rechnung stellt.

Dieser grundsätzliche Unterschied macht es erforderlich, sämtliche von der Jahreserfolgsrechnung erfaßten betriebsfremden Aufwendungen und Erträge (auch neutrale Aufwendungen und Erträge genannt) besonders herauszustellen, um sie bei einem etwa vorzunehmenden Erfolgsvergleich jederzeit ausschalten zu können. Für die getrennte Berücksichtigung der neutralen Aufwendungen und Erträge ist im Kontenplan der Unternehmung die Klasse 2 vorgesehen. Die hier eingereihten Konten, deren Aufgliederung den Vorschriften des § 261 c HGB entspricht, fangen die neutralen Aufwendungen und Erträge ab. Von dort werden sie unmittelbar auf das Jahresgewinn- und -verlustkonto übergeleitet. Die kurzfristige Erfolgsrechnung — und damit die Betriebsbuchhaltung — bleibt völlig unberührt.

Sollen die Ergebnisse der beiden Erfolgsrechnungen vergleichbar sein, so läßt es sich nicht umgehen, auch den Teil der Betriebsaufwendungen besonders herauszustellen, der über die Aufwendungen der Jahreserfolgsrechnung hinausgeht: Zusatzkosten[94]).

Als Beispiel seien die Zinsen auf das Eigenkapital angeführt. Die Berücksichtigung dieser Aufwandsart ist für die kurzfristige Erfolgsrechnung eine Selbstverständlichkeit. Die Höhe der Eigenkapitalzinsen muß dem Zinssatz entsprechen, den die Investierung des im Betrieb und zur Aufrechterhaltung seiner Tätigkeit angelegten Eigenkapitals an einer anderen Stelle der Wirtschaft normalerweise auch erbracht haben würde[95]). Bei Außerachtlassung der Eigenkapitalzinsen hätte sowohl die Artikelkalkulation als auch die kurzfristige Erfolgsrechnung mit einem stets schwankenden Zinsbetrag für ein und dasselbe Erzeugnis zu rechnen (eine praktisch unerfüllbare Forderung!), darüber hinaus würde eine wegweisende Auswertung der Ergebnisse des Perioden- und zwischenbetrieblichen Vergleiches unmöglich gemacht; denn das Verhältnis Eigenkapital : Fremdkapital kann weder bei einer Unternehmung noch gar für mehrere als auch nur annähernd konstant angesehen werden. Die folgende Übersicht zeigt das Verhältnis Eigenkapital : Fremdkapital für eine Reihe der bedeutendsten Hohlglashütten (A.-G.) in den Jahren 1932 bis 1934.

---

[94]) Näheres siehe S. 28.

[95]) Aus diesem Grunde werden die Eigenkapitalzinsen vielfach in der Literatur als „Entgelt für entgangenen Gewinn" bezeichnet. Die Höhe des Gewinnentganges wird von dem landesüblichen Zinssatz, der der Verzinsung langfristiger, erstklassiger Papiere entspricht, entscheidend bestimmt.

Übersicht Nr. 9.

Das Verhältnis Eigenkapital : Fremdkapital in bedeutenden Werken der Hohlglasindustrie (1932 bis 1934[96]).

Firma	Adler-Hütten	Bernsdorf	Brockwitz	V. L. G.[97])	Radeberg Ottendorf	von Poncet
1932	6,5 : 1	1 : 8,5	1 : 1,65	1 : 1,45	1 : 1	12 : 1
1933	6,3 : 1	1 : 7	1 : 1,2	1 : 1 5	1 : 1,2	9,3 : 1
1934	11,3 : 1	1 : 7,3	1 : 1,25	1 : 1,6	1 : 1,3	4,3 : 1

Die Übersicht bestätigt die hier vertretene Ansicht.

Die Einbeziehung der Eigenkapitalzinsen in die kurzfristige Erfolgsrechnung führt zu einem dementsprechenden Unterschied zwischen der Zinsbelastung der Monats- und Jahreserfolgsrechnung. Er kommt im Habensaldo des Ausgleichskontos „Zinsen" zum Ausdruck, der dann verbleibt, wenn sich auf diesem Konto weder im voraus gezahlte, aktivierte Zinsen noch Rückstellungen für postnumerando zu zahlende Zinsen befinden. Bei der Durchführung eines Erfolgsvergleichs ist der jeweils festgestellte Monatserfolg um diesen Saldo zu erhöhen, ein etwaiger Verlust dementsprechend zu kürzen. Die buchhalterische Handhabung der kalkulatorischen Zinsen geht aus dem Kontenplan hervor. Die in der Kalkulation und kurzfristigen Erfolgsrechnung berücksichtigten Eigenkapitalzinsen erscheinen am Monatsende als Passiva in der Betriebsbilanz (Eigenkapitalzuwachs); denn die kalkulatorisch berücksichtigten Eigenkapitalzinsen gleichen am Ende eines Rechnungsabschnittes gewissermaßen einer entsprechenden Verpflichtung des Unternehmens an den Kapitalgeber.

Ein Vergleich der in der Jahreserfolgsrechnung erscheinenden Abschreibungen mit den kalkulatorischen Abschreibungen der kurzfristigen Erfolgsrechnung bietet nahezu dieselben Probleme. Beide Abschreibungsbeträge stoßen auf dem Ausgleichskonto „Abschreibungen" in der Betriebsbuchhaltung zusammen, soweit es sich um betriebliche Aufwendungen handelt. Die auf der Grundlage des Tageswertes

---

[96]) Die Ermittlung des Eigenkapitals wurde nach folgendem Grundsatz vorgenommen:

Aktienkapital
Reserven
½ Vorjahresgewinn
½ Jahresgewinn

Gesamt-Eigenkapital.

[97]) V.L.G. = Vereinigte Lausitzer Glashüttenwerke.

der in Betrieb befindlichen Anlagen[98]) ermittelten kalkulatorischen Abschreibungen werden zunächst allmonatlich als Rückstellungsbetrag im Haben dieses Kontos verbucht. Hieraus erklärt sich der ständige Habensaldo. Am Ende des Rechnungsjahres werden den allmonatlich gemachten Abschreibungsrückstellungen die nach dem Anschaffungswert der Anlagen bemessenen Abschreibungen der Jahreserfolgsrechnung gegenübergestellt; denn der Anschaffungswert ist nach § 261, Ziffer 1 HGB für die Bewertung der Anlagen in der zu veröffentlichenden Jahresbilanz entscheidend. Erscheinen die Anlagen z. B. aus Gründen der Reserve-Politik einer Unternehmung (beispielsweise zum Zwecke der Selbstfinanzierung) oder infolge einer als dauernd anzusehenden Wertsteigerung (da es z. B. an den zur Erstellung der Anlagen benötigten Rohstoffen fehlt) zu einem unter dem Tageswert liegenden Anschaffungswert in der Bilanz, so ergibt sich als unmittelbare Folge, daß auch die in der Jahreserfolgsrechnung berücksichtigten Abschreibungen zu niedrig sind. Sie können dem tatsächlichen Güterverkehr nicht entsprechen und reichen zu einer Erneuerung der abgenutzten Anlage nnicht aus. Für die kurzfristige Erfolgsrechnung sind daher die Tageswerte der Anlagen als Bemessungsgrundlage der Abschreibungen heranzuziehen. Dies führt zu dem Ergebnis, daß die kalkulatorischen Abschreibungen diejenigen der Jahreserfolgsrechnung übersteigen. Der insgesamt überschießende Betrag erscheint am Ende des Rechnungsjahres als Habensaldo auf dem Ausgleichskonto „Abschreibungen". Dieser Saldo wird in die Bilanz der Betriebsbuchhaltung übernommen und erscheint dort auf der Passiv-Seite als Anlagenerneuerungs-Rückstellung. Er bestätigt die günstige Anlagenpolitik der betreffenden Unternehmung.

Ergibt sich dagegen ein Sollsaldo, so ist dies auf eine als dauernd zu betrachtende Wertminderung der Anlagegüter zurückzuführen. Der in diesem Fall niedrigere Tageswert mußte daher als Grundlage für die Bemessung der kalkulatorischen Abschreibungen herangezogen werden.

Der Buchungsgang der Abschreibungen geht aus dem Kontenplan hervor. Hier sei besonders darauf hingewiesen, daß die in der Jahreserfolgsrechnung zu berücksichtigenden Abschreibungen für stillgelegte Betriebsteile den neutralen Aufwendungen gleichzusetzen sind; denn sie gelten als reine Unternehmungsaufwendungen[99]).

Neben den bisher erörterten Unterschieden zwischen den Aufwendungen beider Erfolgsrechnungen bedürfen die Differenzen

---

[98]) Einschließlich der zur Sicherstellung der laufenden Erzeugung erforderlichen Reserven.

[99]) Näheres siehe S. 21.

einer besonderen Herausstellung, die sich aus der zeitlichen Begrenzung der kurzfristigen Erfolgsrechnung auf den Monat ergeben. Im Interesse einer der wirklichen Kostenverursachung entsprechenden Belastung der einzelnen Monate kann der für die Verbuchung innerhalb der Jahreserfolgsrechnung maßgebende Zeitpunkt der Zahlung bei stoßweise anfallenden Aufwendungen nicht als ausschlaggebend für die kurzfristige Erfolgsrechnung angesehen werden. Die Unterschiede zwischen der laufenden Verbuchung der Aufwendungen innerhalb der beiden Erfolgsrechnungen werden im Rahmen der Betriebsbuchhaltung auf den vorgesehenen Kostenartenkonten der Klasse 4 des Kontenrahmens abgefangen.

Auf der Sollseite dieser Konten erscheinen die innerhalb eines Monats anfallenden Aufwendungen der Jahreserfolgsrechnung, soweit sie den Betrieb betreffen. Ihnen treten im Haben die monatlich verrechneten Betriebsaufwendungen gegenüber.

Handelt es sich im einzelnen Falle um die Verbuchung von Vorauszahlunge n(z. B. für Miete, Steuern usw.), so ergibt sich am Monatsende ein Sollsaldo, dessen Höhe dem Betrag entspricht, der auf die später folgenden Monate entfällt. Dieser Sollsaldo ist als transitorisches Aktivum in die Bilanz der Betriebsbuchhaltung einzureihen. Als Beispiel sei auf die Werbekosten verwiesen, von denen beispielsweise die Messekosten nicht ausschließlich den Messemonaten, sondern auch späteren zu belasten sind, in denen sich der Erfolg der Werbung auswirkt.

Werden dagegen postnumerando erfolgende Zahlungen (zukünftige Zahlungen), einmalig am Jahresende oder periodisch in der Finanzbuchhaltung anfallende Aufwendungen in der kurzfristigen Erfolgsrechnung nach im einzelnen festzulegenden Maßstäben (Erzeugung, Löhne o. dgl.) auf die Monate vorverteilt (z. B. Anleihezinsen), indem eine dementsprechende Rückstellung vorgenommen wird, so kommt dies in dem Habensaldo des jeweiligen Ausgleichskontos zum Ausdruck. Die Rückstellungen sind in der monatlichen Bilanz der Betriebsbuchhaltung getrennt auszuweisen.

Auch unregelmäßig anfallende Aufwendungen (z. B. für Heizung, Licht, große Reparaturen usw.) sind zweckmäßigerweise nach den Erfahrungen des Vorjahres zu zwölfteln oder anderweitig auf die zu belastenden Monate gleichmäßig zu verteilen. Die im einzelnen errechnete Quote wird z. B. bei den Aufwendungen für Heizung und Licht in den Wintermonaten unter dem tatsächlichen Anfall liegen. Der ungedeckte Betrag ist auf die Sommermonate nachzuverteilen. Sobald er ausgeglichen ist, entspricht die Quote einer Rückstellung für die später folgenden Wintermonate, die naturgemäß zu einem Wiederanstieg dieser Aufwandsarten führen.

Bezüglich der Unterschiede, die sich aus den wöchentlichen Lohnzahlungen zwischen der Monats- und Jahreserfolgsrechnung ergeben, sei auf die Ausführungen auf Seite 28 f. hingewiesen.

Die weitgehende Verwendung von Verrechnungspreisen im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung führt nur insoweit zu Differenzen zwischen den Aufwendungen beider Erfolgsrechnungen, als es sich um die unmittelbare Übernahme von Aufwendungen aus der Jahres- in die Monatserfolgsrechnung handelt, die auf den vorgesehenen Differenzkonten (z. B. „Material-Preisdifferenzen") der Kontenklasse 4 abgefangen werden.

Die sich ergebenden Unterschiede zwischen den „Soll"- und „Ist"-Aufwendungen der einzelnen betrieblichen Kostenstellen sind dagegen von rein betriebsinterner Bedeutung. Diese Kostenstellensalden dürfen natürlich im Rahmen der monatlichen Erfolgsfeststellung nicht außer acht gelassen werden[100]), für die Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge der Monats- und Jahreserfolgsrechnung sind sie belanglos.

Sämtliche Salden der Ausgleichskonten erscheinen am Monatsende in der Bilanz der Betriebsbuchhaltung und werden darüber hinaus auf eine besondere Zahlentafel „Ausgleichssalden" übernommen.

2. **Monatliche Feststellung der betrieblichen Vorratsschwankungen.**

Für durchweg alle Hohlglashütten sind bekanntlich drei Betriebsvorratsgruppen zu unterscheiden, die eine laufende Überwachung erforderlich machen[101]). Hier gilt es, die vom wirtschaftlichen Gesichtspunkt aus als gangbar erscheinenden Wege zur monatlichen Ermittlung der Bestandsveränderungen dieser einzelnen Vermögensgüter aufzuzeigen.

a) Von außen bezogene Materialien.

Zur monatlichen Erfassung der Vorratsschwankungen von außen bezogener Materialien dürfte grundsätzlich die fallweise Zu- und Abschreibung (Skontration) ausreichen. Zahlreiche Anhaltspunkte ermöglichen es darüber hinaus, im Bedarfsfall jederzeit ohne übergroßen Arbeitsaufwand eine körperliche Aufnahme der vorhandenen Materialbestände durchzuführen[102]). Die buchmäßige Vorratsermittlung erfolgt auf den Materialbestandskonten der Klasse 5. Die im einzelnen erforderlichen Buchungen gehen aus dem Kontenplan hervor. Besondere Beachtung verdienen die Scherben, die fast ausnahmslos im eigenen Betriebe anfallen und dennoch zu ihrem Abfallwert auf das Konto „Rohglasmaterialien" übernommen werden.

---

[100]) Näheres siehe S. 97.

[101]) Näheres siehe S. 29.

[102]) Einzelheiten siehe S. 30.

b) Selbsterstellte Betriebsstoffe.

Die selbsterzeugten Betriebsstoffe wie Häfen, Steine, Formen, Holzwolle usw. fließen von den Vorkostenstellen der jeweils erzeugenden Betriebsabteilungen auf die im einzelnen vorgesehenen Lagerkonten, um von hier aus auf Anforderung in den Fertigungs- oder Vertriebsablauf überzugehen.

Die Vorkostenstellen werden mit den proportionalen Kosten der Hilfsbetriebe belastet. Außerbetriebliche Preisschwankungen sind durch die Verwendung von Verrechnungspreisen ausgeschaltet. Etwaigen Beschäftigungsschwankungen und einer unterschiedlichen Kostengestaltung infolge mehr oder weniger wirtschaftlicher Arbeitsweise der einzelnen Betriebsabteilungen werden ihre störenden Auswirkungen dadurch genommen, daß die selbsterstellten Betriebsstoffe zu festen Verrechnungspreisen („Soll"-Kosten) von den Vorkostenstellen auf die Lagerkonten der Klasse 6 fließen. Der verbleibende Saldo der Vorkostenstellen ist dem buchmäßigen Bestand an halbfertigen Betriebsstoffen gleichzusetzen. Ergibt sich ein offensichtlicher Unterschied gegenüber dem schätzungsweise vorhandenen Vorrat, so läßt sich die auch hier ohne übergroße Schwierigkeiten durchzuführende Inventuraufnahme nicht umgehen. Der hierbei ermittelte Unterschied zwischen dem buchmäßigen und tatsächlichen Bestand an halbfertigen Betriebsstoffen entspricht der Über- bzw. Unterdeckung der im Soll der Vorkostenstellen stehenden proportionalen Kosten durch die im Haben eingesetzten Vorkalkulationswerte.

Die im einzelnen erstellten Betriebsstoffe sind grundsätzlich sowohl auf der Eingangs- als auch Ausgangsseite der Lagerkonten (Klasse 6) zu ihrem festen Verrechnungspreis einzusetzen. Der sich allmonatlich ergebende Saldo stellt den zu „Soll"-Kosten bewerteten buchmäßigen Bestand an selbstgefertigten Betriebsstoffen dar. Die Notwendigkeit eines Vergleiches mit dem tatsächlich vorhandenen Vorrat dürfte sich nur in Ausnahmefällen ergeben.

Die fixen Kosten der Betriebsabteilungen, die der Erstellung eigener Betriebsstoffe dienen, sind entsprechend den allgemein gültigen Grundsätzen dieser Arbeit entweder der Fertigung oder dem Vertrieb zu belasten. Dieses Verfahren müßte dazu führen, daß auch die Lagervorräte an selbstgefertigten Betriebsstoffen mit ihren anteiligen fixen Fertigungsgemeinkosten[103]) belastet würden. Da es sich bei den lagernden selbsterstellten Betriebsstoffen jedoch um Posten handelt, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang zu der im laufenden Monat abzurechnenden Fertigung und dem Versand verkaufsfähiger Artikel stehen, ergibt sich scheinbar die Notwendigkeit, den auf die

[103]) Von denen die Vorkostenstellen vollkommen unberührt geblieben sind.

Bestände dieser Betriebsstoffe entfallenden Betrag an fixen Kosten getrennt von denselben der lagernden Fertigerzeugnisse auszuweisen. Die nur verhältnismäßig geringen Schwankungen[104]) unterworfenen Vorräte an selbsterstellten Betriebsstoffen lassen es wirtschaftlich jedoch nicht rechtfertigen, die ihnen zu belastenden fixen Kosten getrennt herauszustellen.

c) Fertigerzeugnille.

Für die aufnahmelose Überwachung der Fertigwarenbestände wird der folgende Weg vorgeschlagen:

Die im Haben der einzelnen Endkostenstellen einzusetzenden Vorkalkulationswerte werden unabhängig von den Ergebnissen einer etwaigen Fertigungsstatistik ermittelt. Die jeweils maßgebenden Stellenzuschlagsgrundlagen (Einzellöhne usw.) bestimmen die Höhe der für die einzelnen Erzeugnisse zu berücksichtigenden „Soll"-Kosten und ihre Gruppierung nach den vorgesehenen Sammelkonten der Klasse 7 (Spalte 2), die zugleich die Hauptstufen der Artikelkalkulation kennzeichnen.

Die den drei Durchlaufskonten der Fertigung und dem Sammelkonto „Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten" belasteten Vorkalkulationswerte entsprechen den „Soll"-Kosten der Fertigung für alle im laufenden Rechnungsmonat erstellten Halb- und Fertigerzeugnisse ausschließlich der Einzellöhne und Fertigungssonderkosten der Klasse 8.

Um jederzeit eine einwandfreie Überwachung der Bestände an Fertigerzeugnissen gewährleisten zu können, wird eine Aufteilung dieser „Soll"-Kosten erforderlich. Zunächst sind die den Scherben und Gewichtsverlusten zuzurechnenden proportionalen Fertigungskosten entsprechend den zur Verfügung stehenden Anhaltspunkten im Haben der erwähnten Sammelkonten der Fertigung einzusetzen. Die nach den Abbuchungen verbleibenden Salden entsprechen den auf die Halb- und Fertigerzeugnisse entfallenden „Soll"-Kosten der Fertigung. Um jedoch laufend über die Höhe sowohl der Halb- als auch Fertigerzeugnisse unterrichtet zu sein, gilt es, den Wert dieser beiden Vorratsgruppen getrennt festzustellen und auf besonderen Bestandskonten der Klasse 8 auszuweisen. Die ständige Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit läßt es als zweckmäßig erscheinen, lediglich die mit einem verhältnismäßig geringen Arbeitsaufwand durchzuführende Ermittlung der Vorräte an Halbfabrikaten vorzunehmen und sie mit ihren „Soll"-Kosten als nächsten Posten im Haben der erwähnten Sammelkonten der Fertigung einzusetzen. Die dann verbleibenden Salden derselben entsprechen den auf die Fertigerzeugnisse entfallenden proportionalen Fertigungskosten.

---

[104]) die zudem als weitgehend fertigungs- und vertriebsbedingt anzusprechen sind.

Zur Durchführung dieses in großen Zügen umrissenen Verfahrens sind im einzelnen die folgenden Wege zu beschreiten:

Die Abtrennung der auf die Scherben entfallenden proportionalen Fertigungskosten erfolgt nach den Ergebnissen der Scherbenstatistik, die alle während des Fertigungsganges anfallenden Scherben erfaßt[105]). Ihr dienen die Angaben der Arbeitsbegleitzettel als Unterlage[106]). Der Wert der Scherben ist von der Fertigungsstufe abhängig, auf der sie anfallen. Diese Fertigungsstufe entspricht jedoch durchaus nicht immer der Betriebsabteilung, die für den Scherbenanfall verantwortlich zu machen ist. Oft sind die Scherben auf eine mangelhafte Sorgfalt vorgelagerter Fertigungsstufen zurückzuführen (z. B. wird es sehr häufig von den Glasmachern am Ofen übersehen, daß in den dort geformten Gegenständen Steine enthalten sind; die Schleiferei entdeckt den Fehler, da er den Schliff erschwert, wenn nicht sogar völlig unmöglich macht). Eine der tatsächlichen Scherbenverursachung entsprechende Belastung der einzelnen Betriebsabteilungen erweist sich daher als äußerst schwierig und wirtschaftlich nicht mehr vertretbar. Damit erübrigt es sich ebenfalls, eine getrennte Entlastung jeder einzelnen Endkostenstelle vorzunehmen.

Die zu ihren proportionalen Fertigungskosten bewerteten Scherben werden daher im Haben der Durchlaufskonten der Klasse 7 (Spalte 2) und des hier eingereihten Sammelkontos „Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten" eingesetzt; denn auf diesen Konten vereinigen sich die Vorkalkulationswerte der Endkostenstellen, die von den angefallenen Scherben durchlaufen worden sind. Die Gegenbuchung erfolgt auf der Endkostenstelle „Scherben". Handelt es sich um Farbglas- oder Bleiglasscherben, so läßt es sich nicht umgehen, ebenfalls eine dem Scherbenanfall entsprechende Erkennung der Bestandskonten „Farbzuschlag" und „Bleizuschlag" vorzunehmen und der Endkostenstelle „Scherben" zu belasten.

Die im Soll der Endkostenstelle „Scherben" angesammelten Kosten sind jedoch nicht in ihrer vollen Höhe auf die ins Lager strömenden Artikel oder auf die zum Versand gelangenden Erzeugnisse zu verrechnen, sondern nur in Höhe des Restbetrages zu berücksichtigen, der nach Abbuchung des Abfallwertes der Scherben auf das Bestandskonto „Rohglasmaterialien" der Klasse 5 verbleibt. Die Verrechnung der ungedeckten Scherbenkosten auf die Fertigungs-

---

[105]) Von den Ofenscherben abgesehen, siehe S. 42 f.

[106]) Die Bogen der Scherbenstatistik zeigen die folgende Aufgliederung:

Artikel	Stelle des Scherbenanfalls	Rohglasgewicht	Proport. Kostenwert

erzeugnisse erfolgt zu einem Erfahrungssatz je kg Rohglasgewicht der Fertigung. Der sich aus der Anwendung dieses Satzes ergebende Betrag erscheint im Haben der Endkostenstelle „Scherben" und im Soll des Lagerkontos „Sonstige proportionale Fertigungskosten". Ein etwaiger Saldo der Endkostenstelle bringt die Angemessenheit des Scherbensatzes je kg Rohglas der Fertigung zum Ausdruck.

An dieser Stelle sei besonders darauf hingewiesen, daß die Ergebnisse der Scherbenstatistik die Herausstellung einer Kennziffer „Gewichtsmäßiger Scherbenanfall je kg Rohglaserzeugung" ermöglichen, deren Höhe von wegweisender Bedeutung für die Beurteilung des Standes der Technik in einer Hohlglashütte ist[107]).

Der für zahlreiche Artikel entstehende Gewichtsverlust auf dem Wege vom Ofen bis zur Einbinderei ist bekannt. Widrigenfalls läßt er sich nach den vorliegenden Mustern bzw. Zeichnungen erfahrungsgemäß ausreichend genau bestimmen. Die auf den Gewichtsverlust entfallenden proportionalen Fertigungskosten erscheinen im Haben des Sammelkontos „Gewichtsabhängige Rohglaskosten" und werden auf das Bestandskonto „Gewichtsverlust" übertragen, um von hier als Sonderkosten auf die Artikel verrechnet zu werden.

Der verhältnismäßig geringe Arbeitsaufwand zur Ermittlung der Bestände an halbfertigen Erzeugnissen ist auf verschiedene Tatsachen zurückzuführen:

Die Höhe dieser Vorräte muß im Vergleich zu den Beständen an verkaufsfertigen Artikeln als unbedeutend angesprochen werden, so daß sich im Bedarfsfall eine allmonatliche körperliche Bestandsaufnahme auf der Grundlage der die Erzeugniseinheiten begleitenden Laufzettel wirtschaftlich durchaus rechtfertigen läßt. Darüber hinaus weisen die Vorräte an Halbfabrikaten weniger umfangreiche Schwankungen auf, so daß es durchaus zu empfehlen ist, nach Ablauf eines Rechnungsjahres einen erfahrungsgemäßen Normalbestand an halbfertigen Erzeugnissen festzulegen und bei der monatlichen Erfolgsermittlung in Rechnung zu stellen. Halten sich die Bestandsveränderungen innerhalb gewisser Grenzen, so erübrigt sich ihre buchhalterische Berücksichtigung. Jeder Abteilungsleiter ist ohne weiteres in der Lage, nennenswerte Vorratsschwankungen zu erkennen. Selbst der technische Betriebsleiter wird derartige Feststellungen treffen können.

Ergibt sich infolge unterschiedlicher Auftragszusammensetzung eine Überbeschäftigung einzelner Betriebsstellen, so führt diese Tatsache sehr leicht zu einer Erhöhung der Bestände an halbfertigen Erzeugnissen, die nicht übergangen werden kann. Nur derartige Bestandsveränderungen — die auch in umgekehrter Richtung liegen

[107]) Bei der Auswertung dieser Kennziffer ist selbstverständlich der unterschiedlichen Auftragszusammensetzung Rechnung zu tragen.

können — sind einerseits mit ihren Vorkalkulationswerten im Haben der Durchlaufskonten der Klasse 7 (Spalte 2) und des Sammelkontos „Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten", andererseits im Soll des vorgesehenen Bestandskontos „Halbfertige Erzeugnisse (proportional)" einzusetzen.

Bei annähernd normaler Beschäftigung aller Betriebsteile[108]) oder wenig veränderter Beschäftigungslage erübrigt sich jegliche buchhalterische Berücksichtigung der halbfertigen Erzeugnisse.

Die auf den drei Durchlaufskonten der Klasse 7 (Spalte 2) verbliebenen Salden werden in voller Höhe auf die vorgesehenen Lagerkonten „Hellglas", „Konservenglas" und „Sonstige proportionale Fertigungskosten" übertragen. Die der Endkostenstelle „Wertabhängige Fertigungsgemeinkosten" zu erkennenden Beträge strömen ebenfalls auf das Bestandskonto „Sonstige proportionale Fertigungskosten"".

Die Belastungsbeträge der erwähnten drei Lagerkonten der Klasse 8 ergeben zusammen mit dem Saldo des Bestandskontos „Einzellöhne", der nach Abbuchung der auf die Scherben und halbfertigen Erzeugnisse entfallenden Einzellöhne verbleibt, die gesamten proportionalen „Soll"-Kosten der Fertigung für alle im laufenden Monat erstellten Fertigerzeugnisse[109]). Die Summe dieser Werte zuzüglich etwaiger Fertigungs-Sonderkosten muß dem von der Fertigungsstatistik ermittelten proportionalen Kostenwert der Fertigung entsprechen. Hält man diesen Vergleich jedoch für überflüssig, so ist das dem Verzicht auf eine rein statistische Bestandsüberwachung gleichzusetzen[110]); denn dann treten die nach den oben erwähnten Richtlinien ermittelten „Soll"-Kosten der Fertigung für die im laufenden Monat erstellten verkaufsfähigen Artikel und die aus den Vormonaten übernommenen Fertigwarenvorräte auf den Bestandskonten der Klasse 8 den von der Versandstatistik festgestellten kalkulierten proportionalen Fertigungskosten aller im laufenden Rechnungsmonat zum Versand gelangenden Artikel gegenüber. Die entstehenden Salden entsprechen den auf die verbleibenden Vorräte an Fertigerzeugnissen entfallenden proportionalen Fertigungskosten.

Die von der Versandstatistik ermittelten proportionalen Fertigungskosten (Vorkalkulationswerte) des Versandes sind entsprechend den eingerichteten Lagerkonten aufzuteilen, um eine getrennte Erkennung derselben vornehmen zu können. Die Gegenbuchungen er-

---

[108]) Dieser Zustand gilt bekanntlich als d a s Ziel der Verkaufs- und Preispolitik jedes Unternehmens.

[109]) Von den Fertigungssonderkosten abgesehen.

[110]) Dieses Verhalten ist durchaus verständlich, wenn man sich den Umfang der aufzustellenden Fertigungsstatistik vergegenwärtigt: Über 10 000 gängige Artikelsorten sind zu erfassen.

folgen auf den jeweils vorgesehenen Erfolgskonten (z. B. „Inlandserfolg" und „Auslandserfolg").

Der Erkennungsbetrag der Lagerkonten „Hellglas" und „Konservenglas" ist nach dem statistisch ermittelten Kalkulationsgewicht des monatlichen Versandes zu bemessen, indem der für die Artikelkalkulation geltende „Soll"-Kostensatz je kg kalkuliertes Rohglas zur Deckung der gewichtsabhängigen Rohglaskosten der einzelnen Glasarten (Hell- und Konservenglas) herangezogen wird.

Da das Kalkulationsgewicht der zum Versand gelangenden Artikel jedoch erfahrungsgemäß von dem tatsächlichen Gewicht sehr häufig überschritten wird, weil es den Glasmachern schwer fällt, das vorgeschriebene Gewicht einzuhalten[111]), muß ein Gewichtszuschlag je kg Verkaufsgewicht der gewonnenen Artikel zum Ausgleich des Übergewichts in Rechnung gestellt werden. Das statistisch ermittelte Kalkulationsgewicht des Versandes ist daher dementsprechend zu erhöhen. Die Angemessenheit der Höhe des Zuschlagssatzes wird laufend durch die bereits an anderer Stelle erwähnte Gewichtskontrolle[112]) überwacht, so daß sich aus der Anwendung dieses Gewichtszuschlages keine nennenswerten Ungenauigkeiten für die Ermittlung der Fertigwarenvorräte ergeben können.

Die Entlastung des Bestandskontos „Einzellöhne" erfolgt nach drei Richtungen. Am Anfang des Rechnungsjahres sind die dem Normalvorrat an halbfertigen Erzeugnissen zu belastenden Einzellöhne abzubuchen. Der auf etwaige Bestandsveränderungen dieser halbfertigen Erzeugnisse entfallende Einzellohnbetrag ist im Falle einer Erhöhung der Vorräte ebenfalls im Haben des Bestandskontos „Einzellöhne" einzusetzen. Ergibt sich eine Vorratsverminderung, so erscheinen die ihr entsprechenden Einzellöhne im Soll des Bestandskontos „Einzellöhne". Den nach Berücksichtigung der Halbfabrikate verbleibenden Einzellöhnen treten nach Abbuchung der den Scherben zu belastenden Einzellöhne die auf den statistisch ermittelten Versand entfallenden Einzellöhne lt. Artikelkalkulation gegenüber. Der sich dann ergebende Saldo dieses Kontos entspricht den Einzellöhnen der lagernden Fertigerzeugnisse.

Um eine reibungslose Entlastung des Bestandskontos „Einzellöhne" gewährleisten zu können, dürfte es sich als zweckmäßig erweisen, die auf den einzelnen Artikel entfallenden Einzellöhne entsprechend den Angaben der Vorkalkulation in die Versandstatistik zu übernehmen.

---

[111]) Eine Unterschreitung ist aus erzeugungstechnischen Gründen selten, da sich für den leichteren Artikel die Gefahr des Zerspringens usw. nicht unwesentlich erhöht.

[112]) Siehe S. 37.

Der auf dem Bestandskonto „Sonstige proportionale Fertigungskosten" einzusetzende Entlastungsbetrag läßt sich folgendermaßen feststellen:

Proportionale Fertigungskosten
: (Gewichtsabhängige Rohglaskosten + Einzellöhne)

Sonstige proportionale Fertigungskosten.

Der nach Erkennung dieses Bestandskontos verbleibende Saldo entfällt ebenfalls auf die vorrätigen Fertigerzeugnisse.

Neben den durch die Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten verursachten proportionalen Fertigungskosten sind die fixen Fertigungskosten dieser Vorräte zu berücksichtigen. Die für die Endkostenstelle „Fixe Fertigungsgemeinkosten" maßgebende Stellenzuschlagsgrundlage (proportionale Fertigungskosten) bestimmt die Höhe der kalkulatorisch und in der kurzfristigen Erfolgsrechnung zu berücksichtigenden fixen Fertigungskosten. Nach Ablauf eines Rechnungsjahres dürfte es sich ermöglichen lassen, auch diese Endkostenstelle mit einem normalen Zuschlagssatz zu erkennen, dessen Ermittlung bereits an anderer Stelle dieser Arbeit dargelegt worden ist[113]).

Die von der Endkostenstelle abgebuchten fixen Fertigungskosten für alle im laufenden Monat erstellten Halb- und Fertigungserzeugnisse strömen auf das Bestandskonto der Klasse 8 „Fixe Fertigungsgemeinkosten", um hier den fixen Fertigungskosten des Versandes gegenüberzutreten. Der nach Abbuchung der auf die halbfertigen Erzeugnisse entfallenden fixen Fertigungskosten verbleibende Saldo dieses Lagerkontos entspricht den auf die vorrätigen verkaufsfertigen Artikel zu verrechnenden fixen Fertigungsgemeinkosten.

Neben den zu ermittelnden proportionalen und fixen Fertigungskosten für die lagernden Halb- und Fertigerzeugnisse erscheinen in der Kontenklasse 8 die Sonderkosten der Fertigung. Auf den für sie vorgesehenen Konten verbleiben nach Abbuchung der dem Versand zu belastenden Fertigungssonderkosten die auf die lagernden Halb- und Fertigfabrikate entfallenden Beträge. Als Beispiele seien die Farbzuschläge, Bleizuschläge und Gewichtsverluste angeführt. Diese verhältnismäßig kleinen Kostenbeträge und die geringen Schwankungen der Vorräte an halbfertigen Erzeugnissen dürften es rechtfertigen, von einer Aufteilung der Fertigungssonderkosten auf die Halb- und Fertigerzeugnisse abzusehen. Wird die Berücksichtigung dieser Kosten infolge starker Schwankungen der Halbfabrikatbestände dennoch erforderlich, so ergeben sich die aus dem Kontenschaubild ersichtlichen Buchungen. Weitere Einzelheiten über die Behandlung der Sonderkosten erübrigen sich an dieser Stelle[114]).

[113]) Siehe S. 51 ff.
[114]) Näheres siehe S. 67 f.

Sämtliche Sollsalden der Klasse 8 erscheinen am Monatsende zusammen mit denen der Material- und Betriebsstoffkonten als Bestände in der Bilanz der Betriebsbuchhaltung und werden zugleich auf eine besondere Zahlentafel „Bestandskosten" übernommen.

Die monatliche Ermittlung der Salden ermöglicht es der kurzfristigen Erfolgsrechnung, die Finanzbuchhaltung über den Verbleib sämtlicher dem Betrieb belasteten Aufwendungen monatlich zu unterrichten.

3. Laufende Überwachung der Betriebsgebarung.

Zur Sicherstellung einer einwandfreien Überwachung des Betriebsgeschehens sind außerbetriebliche Einflüsse jeglicher Art auszuschalten, soweit es nicht wirtschaftlich unvertretbare Mehraufwendungen unmöglich machen[115]).

Die Kontrolle des Betriebsgeschehens an sich wird durch die Heranziehung von „Soll"-Kosten (Vorkalkulationswerten) ermöglicht. Sie treten den von außerbetrieblichen Preisschwankungen befreiten tatsächlichen Kosten („Ist"-Kosten) auf den Kostenstellen gegenüber. Dem jeweils entstehenden Saldo kann eine richtunggebende Bedeutung für die Beurteilung der geleisteten Arbeiten in einer Betriebsabteilung nicht abgesprochen werden. Dennoch ist bei der Auswertung dieser Salden Vorsicht geboten, da sowohl die Höhe der „Ist"- als auch „Soll"-Kosten teilweise durch Faktoren bestimmt wird, die in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der tatsächlichen Betriebsgebarung der zu überwachenden Kostenstelle stehen; denn aus wirtschaftlichen Gründen läßt sich eine vollständige Ausschaltung sämtlicher störenden außerbetrieblichen Faktoren nicht verwirklichen. In diesem Zusammenhang sei auf die Löhne hingewiesen. Eine generelle Veränderung der Lohnhöhe kann ohne Schwierigkeiten entsprechend dem Verfahren der Erfassung von Materialpreisdifferenzen ausgeschaltet werden. Den Auswirkungen einzelner Lohnverschiebungen z. B. infolge der sich verändernden Zusammensetzung der Belegschaft einer Hütte (schwankender Anteil der weiblichen und jugendlichen Arbeitskräfte) dürfte dagegen kaum mit wirtschaftlich vertretbaren Mitteln zu begegnen sein. Außer den Löhnen ist der wechselnden Auftragszusammensetzung eine nicht zu übersehende Bedeutung für die Kostengestaltung der einzelnen Betriebsteile beizumessen. Gewisse Ausgleichsmöglichkeiten ergeben sich jedoch durch die Zusammenfassung mehrerer Kleinaufträge[116]).

---

[115]) Z. B. wird in dieser Arbeit von der Ausschaltung der Einflüsse wechselnder Auftragszusammensetzung abgesehen.

[116]) Eine Staffelung der Lieferungstermine entsprechend dem Umfang der jeweils erteilten Aufträge erleichtert derartige Betriebsdispositionen nicht unwesentlich.

In normalen Zeiten rechtfertigt die Höhe der erwähnten Faktoren nicht den Mehraufwand, den die Ausschaltung ihrer störenden Einflüsse bedingt. Nach Ablauf eines Rechnungsjahres wird sich die Höhe der im einzelnen in Ansatz zu bringenden „Soll"-Kosten ausreichend genau festlegen lassen. Voraussetzung hierfür ist jedoch das Vorhandensein eines Maßstabes (Zuschlagsgrundlage), der sich der wechselnden Höhe der tatsächlichen Kosten möglichst proportional anpaßt. Eine sich vollkommen proportional verhaltende Zuschlagsgrundlage dürfte nicht zu ermitteln sein.

Die bewußt stark hervorgehobenen kleinen Unzulänglichkeiten[117]) sind bei der Auswertung der Kostenstellensalden nicht zu übersehen, vermögen jedoch die Bedeutung derselben als Wegweiser für die Beurteilung der Betriebstätigkeit nur unwesentlich zu beeinträchtigen. Um etwaige Veränderungen der Lohnaufwendungen laufend feststellen zu können, besteht zudem die Möglichkeit einer monatlichen Inbeziehungsetzung der für jede Kostenstelle anfallenden Einzel- und Gemeinlöhne. Ergeben sich bei dieser laufend zu führenden Übersicht für einzelne Betriebsabteilungen nennenswerte Abweichungen gegenüber dem normalen Verhältnis dieser beiden Lohnarten, so dürfte es im Einzelfall nicht schwer sein, die Ursachen dieser Veränderung ausfindig zu machen und bei der Beurteilung der Betriebsgebarung dieser betreffenden Kostenstellen zu berücksichtigen. In absatzschwachen Monaten wird man außerdem den dann erfahrungsgemäß besonders starken Eingang an äußerst verschiedenartig zusammengesetzten Kleinaufträgen für die Beurteilung der Kostengestaltung einzelner Betriebsabteilungen in Rechnung stellen müssen.

Unwirtschaftlichkeiten dürften sich trotz der erwähnten störenden Einflüsse ohne weiteres erkennen lassen, zumal jederzeit die Möglichkeit eines Vergleiches der laufenden Kostenstellenergebnisse mit denen früherer Rechnungsperioden oder gleicher Kostenstellen (in größeren Hohlglashütten sind z. B. häufig mehrere Schleifereien vorhanden) besteht.

Sämtliche „Ist"- und „Soll"-Kosten der einzelnen Kostenstellen werden beim Monatsabschluß in voller Höhe auf eine besondere Zahlentafel „Kostenstellen" übernommen. Etwaige Sollsalden sind durch rote oder gesperrte Schrift von den Habensalden zu unterscheiden.

4. Ermittlung des monatlichen Umsatzerfolges.

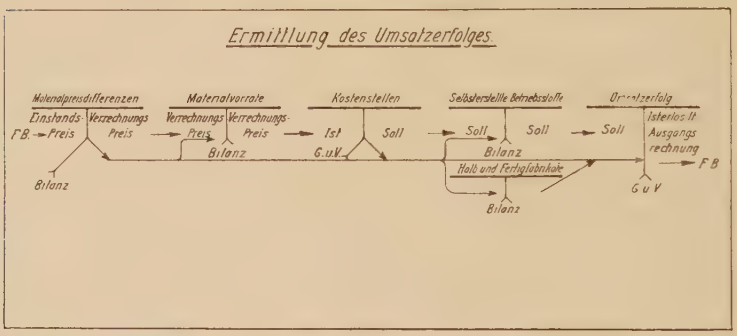
Der Unterschied zwischen den zu Beschaffungspreisen des Umsatztages bewerteten Aufwendungen für die im laufenden Monat veräußerten Fertigerzeugnisse und den sich aus ihrem Umsatz ergebenden Verkaufserlösen entspricht dem monatlichen Umsatzerfolg.

---

[117]) . . ., um einer etwaigen Kritik in dieser Hinsicht vorzubeugen

Die zum Versand gelangenden Artikel treten den erzielten Erlösen jedoch zunächst mit ihren Normalkosten gegenüber. Zur Ermittlung des einwandfreien Umsatzerfolges sind sie daher durch die Wiederbeschaffungskosten des Umsatztages zu ersetzen. Die im einzelnen erforderlich werdenden Berichtigungen der Normalkosten gehen aus der folgenden Übersicht hervor:

Übersicht Nr. 10.



Der sich auf dem Konto „Materialpreisdifferenzen" ergebende Saldo entspricht den innerhalb des betreffenden Rechnungszeitraumes auftretenden Abweichungen des Einstandspreises von dem Verrechnungspreis für alle in den Betrieb strömenden Materialien. Verändert sich der Einstandspreis vom Augenblick der Beschaffung bis zum Umsatztag der betreffenden Materialien, so sind auch diese Schwankungen bei der Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erlöse in der Bruttoerfolgsübersicht[118]) zu berücksichtigen. Zu diesem Zweck ist ein Korrekturposten für den Einstandspreis des Beschaffungstages auf dem Konto „Materialpreisdifferenzen" einzusetzen. Übersteigt der Einstandspreis des Umsatztages beispielsweise den des Beschaffungstages, so erscheint der dementsprechende Unterschied im Soll dieses Kontos. Die Gegenbuchung für diese Wertänderung findet auf einem Vermögenswertänderungskonto statt, dessen Saldo in die Bilanz übernommen wird (in der Übersicht angedeutet).

Der Saldo des Kontos „Materialpreisdifferenzen" kann nicht in voller Höhe auf die zum Versand gelangenden Artikelgruppen verrechnet werden, da ein nicht zu vernachlässigender Teil der Materialpreisschwankungen auf die im Betrieb lagernden Materialvorräte und die in den Beständen an selbsterstellten Betriebsstoffen, Halb- und Fertigerzeugnissen enthaltenen Materialien entfällt. Die den Material-

[118]) In der Übersicht Nr. 10 erscheint nur der Vereinfachung halber ein Konto „Umsatzerfolg".

vorräten zu belastenden oder zu erkennenden Preisunterschiede sind ohne nennenswerte Schwierigkeiten zu ermitteln, da die Höhe der Materialbestände monatlich festgestellt wird. Der nach Abbuchung dieses Teiles verbleibende Restsaldo ist entsprechend den ohnehin zu ermittelnden proportionalen Fertigungskosten der lagernden selbsterzeugten Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate und des Versandes aufzuteilen.

Die sich aus der Gegenüberstellung von „Ist"- und „Soll"-Kosten ergebenden Kostenstellensalden machen nur insoweit eine Berücksichtigung bei der Errechnung der einzelnen Umsatzerfolge erforderlich, als sie einer Über- bzw. Unterdeckung der proportionalen „Ist"-Kosten durch die „Soll"-Kosten entsprechen. Diese am Ende eines Rechnungszeitabschnittes festgestellten Verrechnungsdifferenzen sind sowohl auf die Bestände an selbsterstellten Betriebsstoffen als auch auf die lagernden und zum Versand gelangenden Erzeugnisse zurückzuführen und dementsprechend zu verrechnen. Auch in diesem Fall dürfte es sich als zweckmäßig erweisen, die Aufteilung der Salden nach dem Verhältnis der auf die oben erwähnten drei Gruppen (selbsterstellte Betriebsstoffe usw.) entfallenden proportionalen Fertigungskosten vorzunehmen.

Die entstehenden Unterschiede zwischen den in einem Abrechnungszeitraum angefallenen und den auf der Grundlage der Normalbeschäftigung verrechneten fixen Kosten beeinflussen die Höhe des Umsatzerfolges der einzelnen Artikelgruppen in keiner Weise, dürfen jedoch bei der Ermittlung des Unternehmungserfolges nicht übergangen werden[119]).

Gründe der Wirtschaftlichkeit zwingen dazu, die soeben zur Darstellung gelangte Verrechnung der Materialpreisdifferenzen und Kostenstellensalden nur am Ende eines größeren Rechnungsabschnittes (Halbjahr oder Jahr) vorzunehmen[120]). Nur in Ausnahmefällen (z. B. infolge einer sich kostenmäßig sehr stark auswirkenden technischen Verbesserung innerhalb einer Betriebsabteilung oder beispielsweise bei plötzlich auftretenden erheblichen Preisschwankungen, die nicht nur als eine vorübergehende Veränderung angesprochen werden können usw.) läßt sich eine gesonderte monatliche Berücksichtigung derartiger Salden rechtfertigen.

Die Feststellung der monatlichen Umsatzerfolge findet auf der Zahlentafel „Umsatzerfolge" statt. Für den Inlands- und Auslandsumsatz sind getrennte Zahlentafeln zu führen. Im Rahmen der Be-

---

[119]) Die Salden der in dieser Arbeit vorgesehenen Kostenstellen für fixe Kosten bringen bekanntlich die Beschäftigungswirkung innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes zum Ausdruck: ein Unternehmungs- und kein Betriebsergebnis!

[120]) Aus diesem Grunde wird von einer Berücksichtigung der erforderlichen Buchungen im Kontenschaubild abgesehen.

triebsbuchhaltung erscheinen lediglich die Konten „Inlandserfolg", „Auslandserfolg", „Farberfolg" und „Bleierfolg", deren Salden zusammengefaßt dem Gesamtergebnis der Zahlentafeln entsprechen müssen.

5. Monatsabschluß auf Zahlentafeln.

Eine ihrer Zielsetzung entsprechend durchgeführte kurzfristige Erfolgsrechnung muß in der Lage sein, der Betriebsleitung in kürzester Zeit und übersichtlicher Form monatlich eine Analyse der gesamten Betriebstätigkeit in dem verflossenen Rechnungszeitabschnitt zu ermöglichen. Zur Erreichung dieses Zieles erscheint es als zweckmäßig, den Monatsabschluß außerhalb der Betriebsbuchhaltung auf besonders eingerichteten Zahlentafeln vorzunehmen:

Die monatliche Erfolgsrechnung versucht, das Betriebsgeschehen des abzuschließenden Rechnungszeitraumes restlos zu erfassen und der Finanzbuchhaltung lückenlose Auskunft über den Verbleib aller den Betrieb belasteten Aufwendungen zu geben. Vorsaldierungen der einzelnen Konten sind grundsätzlich zu vermeiden.

Bekanntlich erfolgt die Abgrenzung der aus der Finanzbuchhaltung in die Betriebsbuchführung übernommenen Aufwendungen gegenüber denen, die tatsächlich in der kurzfristigen Erfolgsrechnung zur Verrechnung gelangen, auf den Ausgleichskonten der Kontenklasse 4. Die Belastungs- und Erkennungssummen dieser Konten werden am Monatsende in voller Höhe auf die Zahlentafel „Ausgleichskonten" [121]) übernommen. Die sich hier ergebenden Salden strömen in die Bilanz. Die Einteilung der Zahlentafel hat folgendes Aussehen:

Übersicht Nr. 11.

Zahlentafel „Ausgleichskonten".

Konten	Soll	Haben	Bilanz	
			Aktiva	Passiva

[121]) In diese Zahlentafel ist auch das Konto „Exportvergütungen" aus der Klasse 8 einzureihen; denn der Charakter dieses Kontos entspricht durchaus dem der Ausgleichskonten, mit dem Unterschied, daß es sich in diesem Fall um Erträge und nicht um Aufwendungen handelt.

Das Konto „Materialpreisdifferenzen" dürfte dagegen zweckmäßigerweise auf die Zahlentafel „Kostenstellen" zu übernehmen sein, da die Verrechnung der Materialpreisunterschiede derjenigen der Kostenstellensalden gleichkommt.

Auf die Notwendigkeit einer laufenden Überwachung der Betriebsvorräte wurde bereits mehrfach hingewiesen. Sämtliche Bestandskonten der Klassen 5, 6 und 8 erscheinen mit ihren vollen monatlichen Umsätzen und verbliebenen Beständen in der Zahlentafel „Bestandskonten", deren Einteilung keine Abweichungen gegenüber der Zahlentafel „Ausgleichskonten" aufweist. Die festgestellten Salden fließen in die Bilanz.

Die Stellen des tatsächlichen Aufwandverzehrs (Kostenstellen) werden ebenfalls mit ihren vollen „Ist"- und „Soll"-Zahlen auf einer besonderen Zahlentafel „Kostenstellen" zusammengefaßt. Findet eine monatliche Verrechnung der ermittelten Kostenstellensalden statt, so sind auf dieser Zahlentafel nicht nur zwei Spalten für die Bilanz, sondern auch für die Gewinn- und Verlustrechnung vorzusehen; denn der letzteren ist der auf die zum Versand gelangenden Artikel entfallende Anteil der ermittelten Kostenstellensalden zu belasten oder zu erkennen. In die Bilanz wird lediglich der auf die Betriebsvorräte entfallende Teil der Kostenstellensalden übernommen.

Die Zahlentafel „Umsatzerfolge" dient der Feststellung des Umsatzerfolges einzelner Artikelgruppen. Für den Inlands- und Auslandsumsatz sind getrennte Tafeln vorzusehen. Die Aufgliederung derselben geht aus der folgenden Übersicht hervor:

Übersicht Nr. 12.

Zahlentafel „Umsatzerfolge".

Artikelgruppen lt. Versand-Statistik	Proportionale Selbstkosten	Vollkosten (incl. Sonderkosten)	Erlös[122]) lt. Ausgangsrechnung	Vollkosten		Umsatzerfolg	
				Unterdeckg.	Überdgckg.	Verlust	Gewinn

Die in Spalte 2 und 3 erscheinenden Kosten entsprechen den Werten der Artikelkalkulation, die durchweg nur am Jahresende in Höhe der bis dahin festgestellten Materialpreisdifferenzen und Kostenstellensalden[123]) zu berichtigen sind. Die Spalten Vollkostenunterdeckung und Vollkostenüberdeckung ermöglichen eine Beurteilung der Preispolitik der Unternehmung in dem vergangenen Rechnungsjahr. Die in den beiden letzten Spalten ermittelten monatlichen Umsatzerfolge müssen sich mit denen der im Kontenplan vorgesehenen Erfolgskonten decken.

---

[122]) Nach Abzug etwaiger Rabatte usw.

[123]) Nach Berücksichtigung der auf die Materialvorräte und Bestände an selbsterstellten Betriebsstoffen, Halb- und Fertigerzeugnissen entfallenden Anteile.

Betriebsleitung, Vorstand usw. dürften bei aufmerksamem Studium der erwähnten vier Zahlentafeln ohne übergroße Schwierigkeiten in der Lage sein, sich einen aufschlußreichen Einblick in das Betriebsgeschehen des verflossenen Rechnungszeitraumes zu verschaffen. Zu einem Wegweiser der Betriebspolitik werden die Zahlentafeln jedoch erst in dem Augenblick, wenn ein Vergleich der Monatsergebnisse mit denen früherer Rechnungsperioden vorgenommen werden kann.

6. Periodenvergleich.

Übersichtlichkeit ist eine der Hauptvoraussetzungen für die Durchführung des Periodenvergleiches. Daher erscheint es als angebracht, auch in diesem Fall die Form der Zahlentafeln heranzuziehen. Die Durchführung des Periodenvergleiches bedingt nur eine geringe Mehrarbeit. Die bei den einzelnen Monatsabschlüssen ermittelten Ergebnisse werden auf vier weiteren Zahlentafeln zusammengefaßt:

1. Monatliche Ausgleichssalden und Lagerbestände,
2. Monatsaufwendungen,
3. Kostenstellensalden,
4. Monatliche Umsatzerfolge.

Die einzelnen Zahlentafeln bedürfen kaum einer näheren Erklärung. Es sei nur darauf hingewiesen, daß die „Monatsaufwendungen" der Sollseite der Kostenstellen entsprechen.

Werden die einzelnen Monatsergebnisse auf den hier vorgeschlagenen Zahlentafeln nach Monaten getrennt nebeneinander aufgeführt, so ist damit die Möglichkeit eines übersichtlichen Vergleiches dieser einzelnen Rechnungsabschnitte gegeben, zumal wenn kein Saldovortrag aus der vorhergehenden Abrechnungsperiode erfolgt. In diesem Fall ist es durchaus denkbar, daß die Bestandskonten auf der ersten Zahlentafel mit einem Habensaldo erscheinen. Er entspricht der Lagerabnahme in dem betreffenden Monat. Die wechselnde Höhe der Aufwandsverursachung einzelner Kostenstellen bringt die schwankende Inanspruchnahme derselben zum Ausdruck. Nicht selten werden sich die Kostenstellensalden einzelner Monate ausgleichen. Weist eine Kostenstelle dagegen z. B. immer wieder einen beträchtlichen Sollsaldo aus, so ist dies ein Beweis dafür, daß die festgesetzten „Soll"-Kosten zur Deckung der tatsächlich anfallenden Kosten nicht ausreichen. Die Zahlentafel der Umsatzerfolge deutet die Quellen des monatlichen Erfolges bzw. Verlustes an. Diese herausgestellten Gesichtspunkte sind nur ein Bruchteil der Aufschlüsse, die ein Periodenvergleich zu geben vermag.

Um jederzeit über den im laufenden Rechnungsjahr vorhandenen Bestand an Betriebsvorräten und den bis dahin erzielten Gesamtumsatzerfolg unterrichtet zu sein, dürfte es sich als zweckmäßig erweisen, zwei weitere Zahlentafeln „Zwischenbilanz der Ausgleichs-

salden und Lagerbestände" und „Zwischenerfolge" einzurichten, auf denen die einzelnen Monatsergebnisse nicht lediglich nebeneinander erscheinen, sondern bis zu dem betreffenden Bilanzierungszeitpunkt innerhalb des laufenden Rechnungsjahres zu Zwischenergebnissen zusammengefaßt werden. Diese beiden Zahlentafeln dienen zugleich der unmittelbaren Vorbereitung des Jahresabschlusses der Betriebsbuchhaltung. —

C. Schlußbetrachtung.

Die in der vorliegenden Arbeit herausgestellten Ziele und Grundsätze, wie auch die im einzelnen angedeuteten Wege einer zweckmäßigen Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung versuchen über die besonderen Eigenarten eines Betriebes hinaus, das Typische und Gemeinsame in der Struktur der Hohlglashütten rechnungsmäßig herauszustellen und in einen einheitlichen Kontenrahmen und ein allgemein gültiges Kostenschema einzuordnen[124]). Nur dann besteht die Möglichkeit, wegweisende Durchschnittszahlen (Kennziffern) für die Hütten herauszustellen, die ein annähernd gleiches Erzeugungsprogramm aufweisen. Weichen die Ergebnisse der Selbstkosten- und kurzfristigen Erfolgsrechnung in einem Betriebe von dieser Kennziffer ab, so kommt darin die mehr oder weniger hohe Leistungsfähigkeit der betreffenden Hütte zum Ausdruck.

Den besonderen Bedürfnissen einzelner Hohlglasbetriebe kann durch einen weiteren Ausbau des in dieser Arbeit befürworteten Konten- und Kostenrahmens weitgehend Rechnung getragen werden.

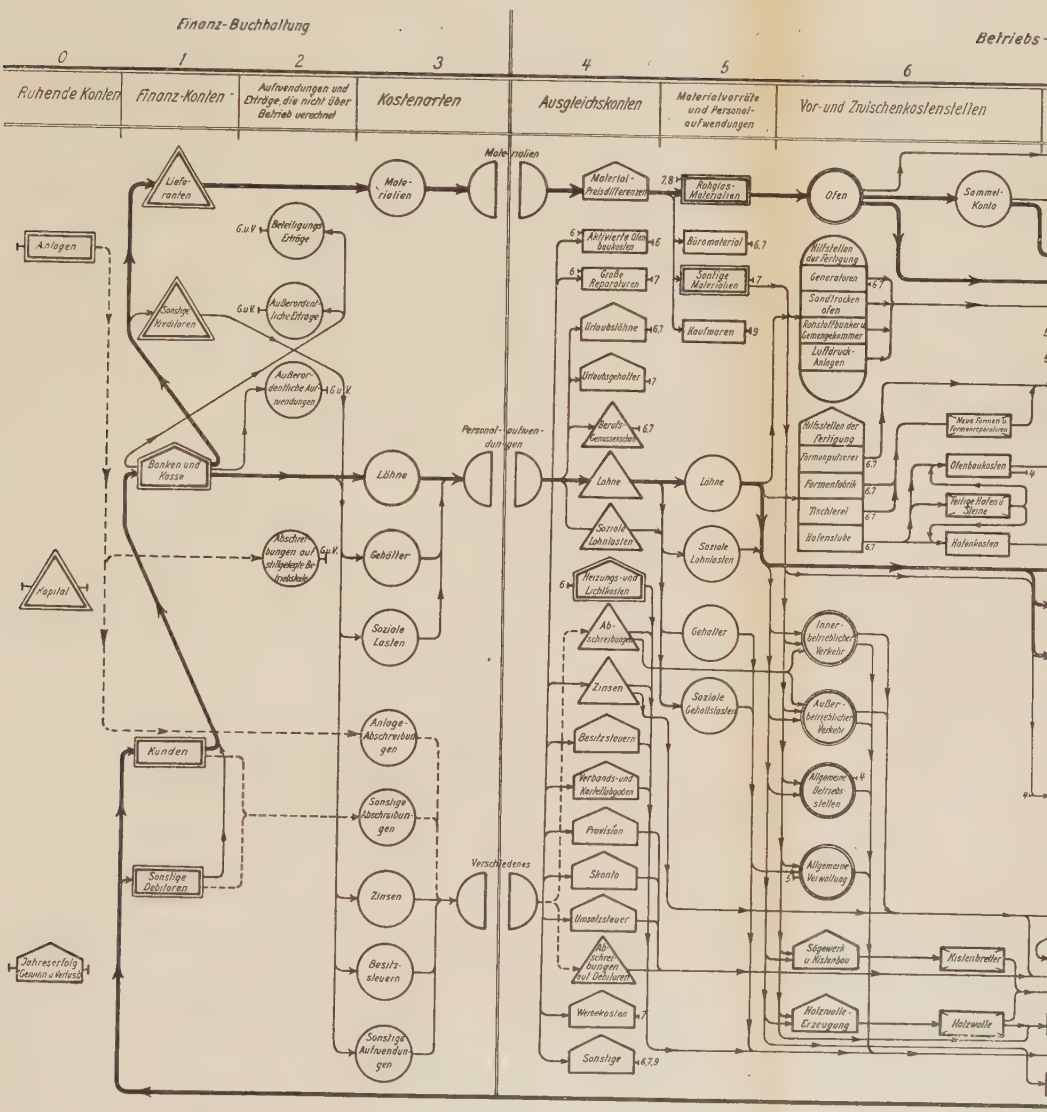
Eine erfolgreiche Beweisführung über die Unzulänglichkeit einzelner Kartellpreise ist ebenfalls nur dann denkbar, wenn die Kosten nach einheitlichen Richtlinien ermittelt werden.

Will eine Unternehmung ihren privat- und volkswirtschaftlichen Aufgaben gerecht werden, so ist die rechtzeitige Erkenntnis ihrer eigenen Schwächen und ihres höchsten Leistungsvermögens unbedingte Voraussetzung. Wegweiser sind die Ergebnisse der Selbstkosten- und Erfolgsrechnung. —

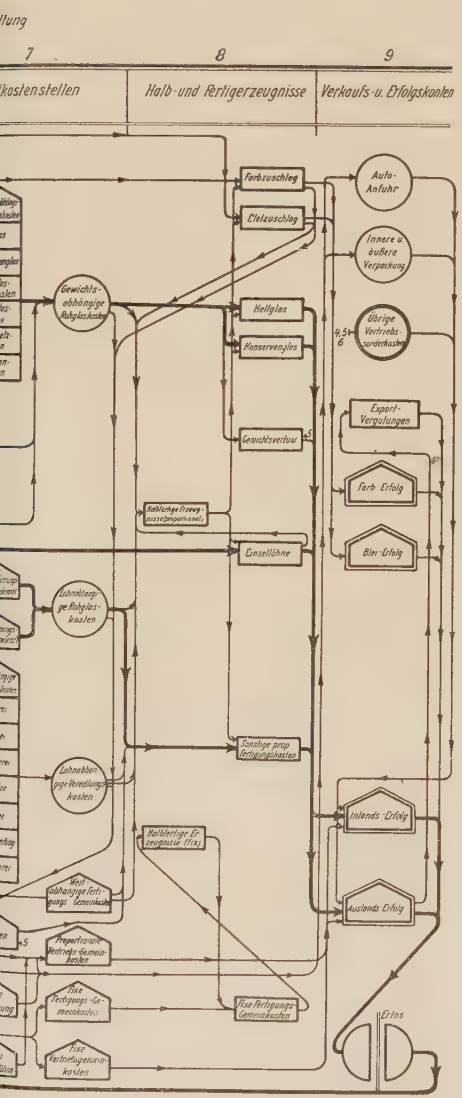
---

[124]) Siehe Kalveram, W.: „Die Rentabilitätskrise in der Hohlglasindustrie"; Sonderdruck aus den Glastechnischen Berichten, 12. Jg. 1934, S. 3 ff.

Anhang.


Finanz-Buchhaltung
Betriebs-
0
1
2
3
4
5
6
Ruhende Konten
Finanz-Konten
Aufwendungen und Erträge, die nicht über Betrieb verrechnet
Kostenarten
Ausgleichskonten
Materialvorräte und Personalaufwendungen
Vor- und Zwischenkostenstellen
Materialien
Personalaufwendungen
Verschiedenes
Lieferanten
Anlagen
Sonstige Kreditoren
Banken und Kasse
Kapital
Kunden
Sonstige Debitoren
Jahreserfolg Gewinn u. Verlust
G. u. V.
Beteiligungserträge
Außerordentliche Erträge
Außerordentliche Aufwendungen
Abschreibungen auf stillgelegte Betriebsteile
Materialien
Löhne
Gehälter
Soziale Lasten
Anlage-Abschreibungen
Sonstige Abschreibungen
Zinsen
Besitzsteuern
Sonstige Aufwendungen
Materialpreisdifferenzen
Aktivierte Ofenbaukosten
Große Reparaturen
Urlaubslöhne
Urlaubsgehälter
Bereitschaftsgehälter
Lohne
Soziale Lohnlasten
Heizungs- und Lichtkosten
Abschreibungen
Zinsen
Besitzsteuern
Vergoods- und Kartellabgaben
Provision
Skonto
Umsatzsteuer
Abschreibungen auf Debitoren
Wrackkosten
Sonstige
Rohglas-Materialien
Büromaterial
Sonstige Materialien
Kaufwaren
Lohne
Soziale Lohnlasten
Gehälter
Soziale Gehaltslasten
Ofen
Sammelkonto
Hilfsstellen der Fertigung
Generatoren
Sandtrockenofen
Rohstoffbunker u. Gemengekammer
Luftdruck-Anlagen
Hilfsstellen der Fertigung
Formenputzerei
Formenfabrik
Tischlerei
Hafenstube
Neue Formen u. Formenreparatur
Ofenbaukosten
Fertige Hafen u. Steine
Hafenkosten
Innerbetrieblicher Verkehr
Außerbetrieblicher Verkehr
Allgemeine Betriebsstellen
Allgemeine Verwaltung
Sägewerk u. Kistenbau
Kistenbretter
Holzwolle-Erzeugung
Holzwolle

Kontenschaubild für eine Hohlglashütte.



Zeichenerklärung:

- Konto mit Sollsaldo
- Konto mit Habensaldo
- Konto mit wechselndem Saldo
- Durchlaufskonto
- Zusammengefaßte Durchlaufskonten
- Zusammengefaßte Konten mit wechselndem Saldo
- Konto, das nur aus Gründen der Übersicht in eine bestimmte Klasse eingereiht ist, seinem Inhalt nach jedoch in eine andere Klasse gehört
- Belastung
- Erkennung
- 4 → 6 Die Gegenbuchungen erfolgen im Haben eines Kontos der Klasse 4 und im Soll eines Kontos der Klasse 6.
- Buchungen im laufenden Rechnungsabschnitt.
- ------- Jahresabschlussbuchungen
- Verstärkte Linien dienen der Hervorhebung wichtiger Buchungen.

Die Darstellung von Bilanzbuchungen erübrigt sich, da sie aus den Kontenfiguren hervorgehen.

Die doppelte Umrandung von Kontenfiguren (z. B. [[ ]]) gibt an, daß mehrere Konten von derselben Art vorhanden sind.

Literatur.

Auler, W.: „Optimalkalkulation". Die Kostenrechnung zur Erreichung optimaler Betriebsausnutzung. Stuttgart 1933.

Ausschuß für wirtschaftliche Fertigung: „Grundplan der Selbstkostenrechnung". RKW-Veröffentlichung Nr. 61. Dortmund 1930.

Beste, Th.: „Die kurzfristige Erfolgsrechnung". Leipzig 1930.

Bouffier, W.: „Die Verrechnungspreise als Grundlage der Betriebskontrolle und Preisstellung". Berlin 1928.

Fischer, G.: „Die kurzfristige Abrechnung" (Zwischenbilanz und kurzfristige Erfolgsrechnung). Stuttgart 1930.

Funke, H.: „Kurzfristige Rechnung und Erfolgsspaltung in Maschinenfabriken". Bühl 1935.

Halberstädter, H.: „Kostenstellenumlegung und Zeitkostenverrechnung". Z. H. F. 1932 S. 113 ff.

Hauck, W.: „Der Betriebsvergleich". Bühl 1933.

Heine, A.: „Selbstkostenrechnung und Betriebsbuchhaltung". Z. f. H. 1926 S. 474 ff.

Hellauer, J.: „Kalkulation in Handel und Industrie". Berlin-Wien 1931.

Henzel, F.: „Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung". Berlin-Wien 1931.

Hüber, V.: „Neuere Entwicklungstendenzen im Kontenaufbau der industriellen Buchhaltung". Frankfurter Dissertation 1935.

Kalveram, W.: „Kaufmännische Buchhaltung". 2. Auflage, Berlin 1935.

— „Selbstkostenrechnung, Preispolitik und Wirtschaftssteuerung". Z. f. B. 1935 S. 1 ff.

— „Die Rentabilitätskrise in der Hohlglasindustrie". Sonderdruck aus den Glastechnischen Berichten, 12. Jg. 1934.

Leitner, F.: „Die Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe". 9. Auflage, Frankfurt a. M. 1930.

Schmalenbach, E.: „Selbstkostenrechnung und Preispolitik". 6. Auflage, Leipzig 1934.

— „Der Kontenrahmen". 4. Auflage, Leipzig 1935.

— „Dynamische Bilanz". 6. Auflage, Leipzig 1933.

Schmidt, F.: „Die organische Tageswertbilanz". 3. Auflage, Leipzig 1929.

— „Kalkulation und Preispolitik". Berlin 1930.

Lebenslauf.

Ich wurde am 28. März 1912 in Brackel bei Dortmund geboren und bin deutscher Staatsangehöriger. Mein Studium absolvierte ich an der Johann - Wolfgang - Goethe - Universität Frankfurt/Main. Ich war dort vom Wintersemester 1931 bis zum Sommersemester 1936 in der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät immatrikuliert. Mein Studium erstreckte sich vornehmlich auf folgende Fachgebiete: Betriebswirtschaft, Rechtswissenschaft, Volkswirtschaft, Statistik und Wirtschaftsgeographie. Im April 1935 bestand ich die kaufmännische Diplomprüfung, um dann im Dezember 1936 meine mündliche Doktorprüfung abzulegen.